

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

IFRS 8 TOIMINTASEGMENTIT – STANDARDIN ONGEL- MIA TILINTARKASTUKSEN NÄKÖKULMASTA

Yrityksen laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Syyskuu 2014
Ohjaaja: Eeva-Mari Ihantola

Anniina Lahti-Kala

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu; yrityksen laskentatoimi

Tekijä:

LAHTI-KALA, ANNIINA

Tutkielman nimi:

IFRS 8 Toimintasegmentit – standardin ongelmia tilintarkastuksen näkökulmasta

Pro gradu -tutkielma:

88 sivua, 5 liitesivua

Aika:

Syyskuu 2014

Avainsanat:

IFRS-tilinpäätösstandardit, segmenttiraportointi, tilintarkastus, ISA-standardit, postulaatit, tilintarkastusriski, puolistrukturoitu teemahaastattelu

Vuodesta 2009 lähtien listayhtiöiden soveltama IFRS 8 -standardi määrää, miten yhteisöjen on raportoitava toimintasegmenteistään. Segmenttiraportointi on tullut yhdeksi tärkeimmistä tilinpäätösraportoinnin osa-alueista, ja monet sijoitusanalyytikot pitävät segmentti-informaatiota hyödyllisimpänä tietona investointipäätöksiään varten. IFRS 8 -standardin soveltamisessa on kuitenkin havaittu lukuisia ongelmia, ja standardi oli vuosina 2012–2013 ensimmäisenä IFRS-standardina IASB:n käyttöönoton jälkeisessä tarkastelussa. Standardin ongelmia ei ole tutkittu lainkaan tilintarkastuksen näkökulmasta.

Tutkielman tavoitteena on ymmärtää IFRS 8 -standardin ongelmia tilintarkastuksen näkökulmasta. Tutkielmassa tutkittiin sitä, miten IFRS 8 -standardin ongelmat liittyvät tilintarkastukseen, mitkä ongelmista ovat kriittisiä ja miten IFRS 8 -standardin ongelmat liittyvät yhteisöjen muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen tilintarkastuksen näkökulmasta. Teoreettisessa viitekehyksessä standardin ongelmat jaoteltiin kymmeneen teema-alueeseen, joita analysoitiin ISA-standardien ja tilintarkastuksen postulaattien näkökulmasta. Empiirinen aineisto koostui kolmen tilintarkastajan teemahaastatteluista ja kuudesta tilintarkastusyhteisöjen IASB:lle lähettämästä kommenttikirjeestä.

IFRS 8 -standardin ongelmat voidaan pelkistää tilintarkastuksen näkökulmasta tietämisen ja määritelmien ongelmiin. Tilintarkastajat näkivät IFRS 8 -standardin aiheuttavan ennakoitua vähemmän kriittisiä ongelmia, jotka voivat johtaa tilintarkastusriskin toteutumiseen. Kriittisille ongelmille olivat ominaisia harkinnanvaraisuus ja epäselvyys siitä, mitä tietoa ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee. Tilintarkastajat luottivat muutostilanteissa ja liikearvon kohdistamisessa osittain siihen, että markkinamekanismi vaatii tietoa ja korjaa kuin itsestään standardin ongelmat. Aineistosta ilmeni uutena ongelmana standardin soveltamisen vaikeudet erilaisissa yhteisöissä sekä erilaisten paikallisten ja toimialakohtaisten lainsäädäntöjen piirissä. Yhteisöjen kontekstisidonnaisuuden ohella havaittiin, että myös tilintarkastus on kontekstisidonnaista. Tilintarkastajat ratkaisevat työssään IFRS 8 -standardin ongelmia omilla kontrolleillaan. Nykyaikaa heijastaviin kontrolleihin voidaan lukea perusteluiden ja laadukkaan informaation vaatiminen, katsominen IFRS-standardien ja määritelmien ulkopuolelle sekä tilintarkastajien mukautuminen standardiin sisään rakennettuun harkinnanvaraisuuteen ja vertailtavuuden puutteeseen. Eri IFRS-standardien tilintarkastuksen kontrollien sekä yhteisöjen ja tilintarkastuksen kontekstisidonnaisuuden tutkiminen tarjoaakin monia jatkotutkimuksen aiheita.

SISÄLLYSLUETTELO

LYHENTEET.....	
1 JOHDANTO.....	1
1.1 IFRS 8 -standardin ajankohtaisuus ja tutkielman merkitys.....	1
1.2 Tutkimusongelma ja rajaukset.....	3
1.2.1 Tutkielman tavoite ja tutkimuskysymykset.....	3
1.2.2 Tutkielman rajaukset.....	4
1.3 Keskeiset käsitteet.....	6
1.4 Tutkimusmenetelmät.....	8
1.4.1 Tutkielman tutkimusote.....	9
1.4.2 Puolistrukturoitu teemahaastattelu.....	10
1.5 Tutkielman kulku.....	12
2 IFRS 8 -STANDARDIN ONGELMAT KIRJALLISUUDESSA.....	13
2.1 Harkinnanvaraisuus.....	14
2.2 Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittäminen.....	15
2.3 Toimintasegmenttien määrittäminen.....	16
2.4 Toimintasegmenttien yhdistäminen raportoitaviksi segmenteiksi.....	17
2.5 Raportoitavat tunnusluvut ja segmenttitiedot.....	18
2.6 Kohdistamiset ja täsmäytykset.....	19
2.7 Koko yhteisön laajuiset tiedot.....	21
2.8 Vertailtavuuden puute.....	22
2.9 Kilpailu ja tietojen piilottaminen.....	23
2.10 Yhteisöjen muutostilanteet ja liikearvon kohdistaminen.....	25
2.11 Yhteenveto.....	27
3 IFRS 8 -STANDARDIN ONGELMAT ISA-STANDARDIEN JA POSTULAATTIEN NÄKÖKULMASTA.....	29
3.1 ISA-standardit ja tilintarkastuksen postulaatit.....	29
3.2 IFRS 8 -standardin tilintarkastaminen.....	32
3.3 IFRS 8 -standardin ongelmien yhteydet ISA-standardeihin ja postulaatteihin.....	33
3.3.1 Harkinnanvaraisuus.....	33
3.3.2 Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittäminen.....	34
3.3.3 Toimintasegmenttien määrittäminen.....	35
3.3.4 Toimintasegmenttien yhdistäminen raportoitaviksi segmenteiksi.....	36
3.3.5 Raportoitavat tunnusluvut ja segmenttitiedot.....	37
3.3.6 Kohdistamiset ja täsmäytykset.....	38
3.3.7 Koko yhteisön laajuiset tiedot.....	38
3.3.8 Vertailtavuuden puute.....	39
3.3.9 Kilpailu ja tietojen piilottaminen.....	40
3.3.10 Yhteisöjen muutostilanteet ja liikearvon kohdistaminen.....	41
3.4 Yhteenveto.....	42
4 IFRS 8 -STANDARDIN ONGELMAT TILINTARKASTAJIEN MUKAAN.....	49
4.1 Tutkielman kohderyhmä ja aineiston keruu.....	49
4.2 Tutkielman metodikritiikki, validiteetti ja reliabiliteetti.....	50
4.3 Aineiston käsittely ja analysointi.....	53
4.4 IFRS 8 -standardin ongelmien yhteydet tilintarkastukseen.....	54
4.4.1 Harkinnanvaraisuus.....	55
4.4.2 Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittäminen.....	56

4.4.3 Toimintasegmenttien määrittäminen.....	58
4.4.4 Toimintasegmenttien yhdistäminen raportoitaviksi segmenteiksi	60
4.4.5 Raportoitavat tunnusluvut ja segmenttitiedot	61
4.4.6 Kohdistamiset ja täsmäytykset.....	62
4.4.7 Koko yhteisön laajuiset tiedot.....	63
4.4.8 Vertailtavuuden puute	64
4.4.9 Kilpailu ja tietojen piilottaminen	65
4.4.10 Yhteenveto	67
5 MUUTOSTILANTEET, LIIKEARVO, KRIITTISET ONGELMAT JA UUDET TEEMAT TILINTARKASTAJIEN MUKAAN.....	70
5.1 Yhteisöjen muutostilanteet ja liikearvon kohdistaminen	70
5.2 Kriittiset ongelmat.....	73
5.3 IFRS 8 -standardin tilintarkastaminen	75
5.4 Uudet teemat.....	79
6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET.....	82
6.1 Yhteenveto tutkielman tärkeimmistä tuloksista.....	82
6.2 Johtopäätökset.....	84
6.3 Jatkotutkimuksen aiheita	86
LIITE 1: Puolistrukturoidun teemahaastattelun kysymysrunko.....	97
LIITE 2: IASB:n (2012b) esittämät kysymykset IFRS 8 -standardista käyttöönoton jälkeisessä tarkastelussa	100

LYHENTEET

CICA	The Canadian Institute of Chartered Accountants
ESMA	The European Securities and Markets Authority
FASB	Financial Accounting Standards Board
Fiva	Finanssivalvonta
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
ICAS	The Institute of Chartered Accountants of Scotland
IFAC	The International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards on Auditing
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards

1 JOHDANTO

1.1 IFRS 8 -standardin ajankohtaisuus ja tutkielman merkitys

Globalisaatio niin yritystoiminnassa kuin yhteisöjen rahoituksessa on synnyttänyt tarpeen tilinpäätösten vertailukelpoisuudelle yli maan rajojen. Tietojen vertailtavuus on erityisen tärkeää sijoittajille. (Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006, 1.) Kansalliset GAAP-tilinpäätösstandardit ovat käymässä yhä harvemmiksi. Monet maat ovat korvanneet ne kansainvälisillä IFRS-standardeilla, jotta tilinpäätökset olisivat yhdenmukaisia ja vertailukelpoisia. (Gaull, Ghosh, Heneghan, Hodgson, Hogarth, Johnson, Lynn, McCann, Milligan & Quest 2008, 1001.) Myös EU-alueella IFRS-normisto on ollut vuodesta 2005 alkaen yhteinen tapa raportoida julkisesti noteerattujen emoyhtiöiden konserni-informaatiota (Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006, 4).

IFRS 8 -standardin segmenttiraportointi on tullut yhdeksi tärkeimmistä tilinpäätösraportoinnin osa-alueista maailmassa (Talha & Salim 2010, 17). Listayritykset ovat soveltaneet IFRS 8 -standardia vuoden 2009 tilinpäätöksistä alkaen. IFRS 8 määrää, miten kirjjanpitovelvollisen on raportoitava toimintasegmenteistään. (Leppiniemi & Walden 2012.) IFRS-normiston lähtökohtana on esittää tilinpäätösinformaatio siten, että se palvelee sijoittajia parhaalla mahdollisella tavalla (Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006, 2). Epsteinin ja Palepun (1999) tutkimus osoitti, että enemmistö sijoitusanalytikoista katsoi segmentti-informaation olevan hyödyllisin tieto heidän investointipäätöksiään varten (Troberg 2003, 562). Segmentti-informaatio voi olla hyödyllistä myös tavarantoimittajille, työntekijöille, yhdistyksille ja kilpailijoille (Birt, Bilson, Smith & Whaley 2006, 243). Segmenttiraportointia käytetään yhteisön toimintojen ja koko yhteisön tulosten ymmärtämiseen sekä tulevaisuuden näkymien arviointiin (Emmanuel & Garrod 2002, 215). Eri liiketoimintojen tai maantieteellisten segmenttien tuottavuus, riskit ja kasvumahdollisuudet voivat vaihdella huomattavasti, ja segmentti-informaatio auttaa ennustamaan tulevia kassavirtoja (European Commission 2007, 5).

IFRS 8 -standardin soveltamisessa on kuitenkin havaittu ongelmia. ESMA (2011 ja 2012), Finanssivalvonta (2011) ja ICAS (2012) ovat julkaisseet tutkimusraportteja standardin ongelmista. Tilinpäätösvalvojien lisäksi sijoittajat, tilinpäätösten laatijat ja tilintarkastajat ovat ilmaisseet huolensa standardista (Crawford, Extance, Helliär, & Power 2012, 34; Grönroos 2012, 14). Fivan (2011c, 2) valvonnassa standardiin liittyi kolmanneksi eniten havaintoja. IASB päättikin tutkia IFRS 8 -standardia ensimmäisenä IFRS-standardina käyttöönoton jälkeisessä tarkastelussa (Grönroos 2012, 14). Lopulta IASB teki kaksi vuosittaiseen standardien parannusprosessiin liittyvää lisäystä standardiin (IASB 2013a, IASB 2013b). Säännöstä toimintasegmenttien yhdistämisestä tarkennettiin siten, että yhteisön on esitettävä tekijät, joita on käytetty raportoitavien segmenttien määrittämiseen, *kun toimintasegmenttejä on yhdistelty* (IASB 2013a). Lisäyksen myötä yhteisöjen on esitettävä tieto niistä tekijöistä, joiden perusteella segmenttejä on yhdistelty. Säännöstä täsmäytyksistä tarkennettiin siten, että raportoitavien segmenttien kokonaisvarojen täsmäytys koko yhteisön varoihin on esitettävä, *jos ylin operatiivinen päättökentekijä tarkastelee säännöllisesti tätä varojen määrää* (IASB 2013b).

IFRS-standardit ovat nuori aihealue laskentatoimen tutkimuksessa, sillä standardit ovat olleet pakollisia vasta alle kymmenen vuoden ajan ja jotkut standardit, kuten IFRS 8, vain muutaman vuoden ajan. Suomessa ei ole julkaistu ainuttakaan pelkästään IFRS-standardeihin keskittynyttä väitöskirjaa. Monissa tieteellisissä tutkimuksissa viitataan standardin ongelmiin (ks. esim. Crawford, Ferguson, Helliär & Power 2013, Nichols, Street & Cereola 2012), mutta ainuttakaan standardin ongelmiin keskittynyttä tutkimusta ei ole tehty. Koska IFRS 8 on ajankohtainen puheenaihe ja standardi oli IASB:n tarkasteltavana, on tarve tutkimukselle, joka kokoaa yhteen eri tutkimuksissa ja raporteissa mainitut standardin ongelmat.

IFRS 8 -standardia ei ole tieteellisissä tutkimuksissa tutkittu lainkaan tilintarkastuksen näkökulmasta, vaan tutkimukset käsittelevät segmenttiraportointia tilinpäätösten laatijoiden, sijoittajien, kilpailun ja analyytikoiden ennusteiden tarkkuuden näkökulmista (ks. esim. Chen & Zhang 2007, Ettredge & Wang 2013, Hope, Thomas & Winterbotham 2009, Nichols, Street & Tarca 2013). Brownin ja Tarcan (2012, 322) mukaan tilintarkastusyriyksillä on avainrooli IFRS 8 -standardin tiedon laadun määrittelyssä. Talhan ja Salimin (2010, 29) mukaan tilintarkastajien vaikutusta segmenttiraportointiin

voi tutkia tulevaisuudessa. Nichols ym. (2013, 306) ehdottavat tutkimusta tilintarkastajien roolista ja vaikuttavuudesta IFRS 8 -standardin parantamisessa. IFRS 8 -standardin tutkiminen tilintarkastuksen näkökulmasta voi tarjota uusia avauksia standardin puutteiden korjaamiseksi. IFRS-standardien soveltamisessa on havaittu puutteita myös tilintarkastuksissa (Kothari & Barone 2011, 18). Standardin puutteiden korjaaminen on tärkeää, jotta standardin valvottavuus paranee, soveltaminen yhdenmukaistuu ja standardi vastaa paremmin IFRS-standardien tavoitteisiin. IFRS-standardien korkealaatuisuus, käyttökelpoisuus, ymmärrettävyys, vertailukelpoisuus ja läpinäkyvyys ovat IASB:n tavoitteina standardien laatimisessa (Oikia & Uotila 2006, 9). IASC:n kehysraamien mukaan neljä tärkeintä tilinpäätösinformaation piirrettä ovat ymmärrettävyys, relevanttius, luotettavuus ja vertailtavuus (Kwok & Sharp 2005, 86). Peterseniä ja Plenborgia (2010, 442) mukaillen tilintarkastajat voivat hyödyntää tuloksia keskittymällä alueisiin, jotka vaativat lisähuomiota.

Tutkielman lähdemateriaalia ovat yllä mainittujen raporttien ja tutkimusten lisäksi lukuisat muut tieteellisissä aikakauslehdissä julkaistut tutkimukset IFRS 8 -standardista ja vastaavasta US GAAP -standardista, SFAS 131 -standardista. SFAS 131 on monilta osiltaan yhteneväinen IFRS 8 -standardin kanssa (Gaull ym. 2008, 10A002). IFRS 8 -standardi liittyy IAS 36 Omaisuuserien arvon alentuminen -standardiin, koska liikearvon kohdistamisessa käytettävien rahavirtaa tuottavien yksiköiden määritelmässä viitataan IFRS 8 -standardin toimintasegmentin määritelmään (Hiltunen 2013, 7). Lähdemateriaaliin kuuluvat siten IAS 36 -standardia ja sitä vastaavaa SFAS 142 -standardia käsittelevät tutkimukset. IFRS 8 -standardin käyttöönoton jälkeisen tarkastelun kommenttikirjeet ovat tärkeää lähdemateriaalia ongelmien kartoittamisessa. Kommenttikirjeistä lähdemateriaalina käytetään muiden kuin tilintarkastusyhteisöjen kommenttikirjeitä, ja tilintarkastusyhteisöjen kommenttikirjeitä analysoidaan empiirisessä osiossa.

1.2 Tutkimusongelma ja rajaukset

1.2.1 Tutkielman tavoite ja tutkimuskysymykset

Tutkielman tavoitteena on ymmärtää IFRS 8 -standardin ongelmia tilintarkastuksen nä-

kökulmasta. Koska aihetta ei ole tutkittu aiemmin, tutkielma on eksploratiivista tutkimusta. Tavoitteena ei ole yleistäminen, vaan esiymmärryksen luominen aiheesta. Tutkielman tavoite saavutetaan seuraavien tutkimuskysymysten avulla:

1. Miten IFRS 8 -standardin ongelmat liittyvät tilintarkastukseen?
2. Mitkä IFRS 8 -standardin ongelmista ovat tilintarkastuksessa kriittisiä, eli voivat johtaa virheellisen tarkastuskertomuksen ja lausunnon antamiseen?
3. Miten IFRS 8 -standardin ongelmat liittyvät yhteisöjen muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen tilintarkastuksen näkökulmasta?

Tutkimuskysymys 1:n avulla selvitetään yleiskatsauksena IFRS 8 -standardin ongelmia tilintarkastuksen näkökulmasta. Tutkimuskysymys 2 tarkentaa ensimmäistä kysymystä erottelemalla standardin ongelmat tilintarkastuksen näkökulmasta ei-kriittisiin ja kriittisiin ongelmiin, jotka voivat johtaa virheelliseen lausuntoon. Tutkimuskysymys 3:n avulla selvitetään IFRS 8 -standardin ongelmien yhteyksiä nykyaikaa heijastaviin yhteisöjen muutostilanteisiin, joissa johto vaihtuu, liiketoiminnan osia myydään tai toimintoja lopetetaan. Muutostilanteisiin liittyy olennaisesti liikearvon kohdistaminen, ja epävakaa taloustilanne voi johtaa liikearvon arvonalennuksiin. Tutkimuskysymys 3:n avulla hahmotetaan standardin ongelmia erityistilanteissa, jotka katkaisevat standardin normaalin tarkastusprosessin. Tutkimuskysymys 3 on tärkeä sijoittajien näkökulmasta, koska he joutuvat tekemään muutostilanteissa osta-, pidä- tai myy-ratkaisuja ja liikearvon alaskirjaukset vaikuttavat jakokelpoiseen voittoon.

1.2.2 Tutkielman rajaukset

Tutkielmassa ei oteta huomioon IFRS 8 -standardin edeltäjää IAS 14 -standardia (Anttila, Halonen, Jalkanen-Steiner, Kemppinen, Kärpänen, Nurmo, Penttilä-Räty, Pyykönen, Sundvik, Suomela, Tolvanen, Torkkel, Torniainen & Tuomala 2009, 322), jonka säännökset eroavat IFRS 8 -standardista (ks. esim. Gaull ym. 2008, 10A055). Koska IFRS 8 ei ole ollut montaa vuotta käytössä, ei standardista löydy riittävästi aiempaa tutkimusta teoreettista viitekehystä varten. Siksi on tarpeen tarkastella myös IFRS 8 -standardia

vastaavaa US GAAP -standardia, SFAS 131 -standardia. SFAS 131 -standardiin liittyviä tutkimustuloksia lukiessa on otettava huomioon se, että standardit eivät ole täysin samanlaiset (European Commission 2007, 32).

IFRS 8 -standardia käsittelevässä kirjallisuudessa viitataan useasti IAS 36 -standardiin. Arvonlennustestaus muuttuu todennäköisesti IFRS 8 -standardin myötä (Gaull ym. 2008, 10A052). Muutostilanteissa toiminta- ja raportoitavat segmentit muuttuvat, mikä johtaa liikearvon uudelleen kohdistamisiin. Koska IAS 36 -standardi on ollut käytössä vasta vuodesta 2004 lähtien (Gaull ym. 2008, 18001), on tarpeen ottaa huomioon myös IAS 36 -standardia vastaavaa SFAS 142 -standardia käsitteleviä tutkimuksia.

Tutkielmassa käytetään lähteinä myös IFRS 8 -standardin käyttöönoton jälkeisen tarkastelun kommenttikirjeitä, koska kirjeet edustavat monipuolisesti lainsäätäjien, tilinpäätösten laatijoiden, sijoittajien ja tilintarkastajien näkemyksiä standardin ongelmista. Tutkielmassa ei käytetä standardin luonnokseen tulleita kommenttikirjeitä, koska niissä kommentoitu luonnos ei ole täysin yhdenmukainen valmiin standardin kanssa. SFAS 131 -standardin käyttöönoton jälkeisen tarkastelun kommenttikirjeitä ei käytetä lähteinä, koska niitä ei ollut saatavilla julkisesti. IAS 36 - ja SFAS 142 -standardien kommenttikirjeitä ei käytetä, koska tarkoituksena on kartoittaa standardien yhtymäkohtia IFRS 8 -standardin ongelmiin, ei näiden standardien ongelmia.

Koska IFRS 8 -standardia käsittelevässä kirjallisuudessa, kommenttikirjeissä, raporteissa ja tutkimuksessa oli alustavan katsauksen perusteella melko paljon standardin soveltamisessa ilmenneitä puutteita, tutkielman aihe rajautui IFRS 8 -standardin ongelmiin. Standardia on tärkeä tutkia tilintarkastuksen näkökulmasta. Tilintarkastajien on annettava tilintarkastuskertomus, jossa on oltava vakiomuotoinen, ehdollinen tai kielteinen lausunto siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta sekä ovatko toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia (TilintarkL 15 §). Puutteet IFRS 8 -standardissa aiheuttavat ongelmia myös tilintarkastuksessa, sillä tilintarkastajan voi olla vaikea antaa lausuntoa siitä, onko IFRS 8 -standardia sovellettu oikein. Tilintarkastajilla on ensisijainen rooli IFRS-standardien mukaisen tiedon luotettavuuden varmistamisessa, ja he ovat avainasemassa IFRS-

standardien soveltamisen jatkuvassa edistämisessä (Brown & Tarca 2012, 323).

IFRS 8 -standardia tutkitaan tilintarkastuksen kansainvälisten ISA-standardien¹ näkökulmasta. ISA-standardeista valittiin tutkielmaan seuraavat standardit: ISA 200², ISA 250³ ja ISA 700⁴. Lisäksi teoreettisessa viitekehyksessä käytetään soveltamisohjetta 1014⁵. ISA 200 on yleisstandardi, joka kuvaa tilintarkastuksen tavoitteita ja yleisiä periaatteita. Soveltamisohjeessa 1014 viitataan ISA 200 -standardiin ja ISA 700 -standardiin, ja soveltamisohje 1014 keskittyy tilintarkastajan raportointiin IFRS-standardien noudattamisesta (KHT-Media 2008, 665–671). ISA 700 liittyy toiseen tutkimuskysymykseen, joka käsittelee virheellisen tilintarkastuskertomuksen ja lausunnon antamisen riskiä. ISA 250 -standardi kytkeytyy kahteen ensimmäiseen tutkimuskysymykseen, sillä se edellyttää säädösten ja määräysten huomioon ottamista ja siten IFRS 8 -standardin vaatimusten huomioon ottamista tilintarkastuksessa. IFRS 8 -standardia tutkitaan ISA-standardien näkökulmasta, koska uuden tilintarkastuslain myötä ISA-standardien noudattaminen tuli tilintarkastajille pakolliseksi (TilintarkL 13 §). Tilintarkastajien eettisissä ohjeissa ei ole erillistä ohjetta IFRS-standardien noudattamisesta (KHT-Media 2008, 17–108), joten eettiset ohjeet jätettiin teoreettisen viitekehyksen ulkopuolelle. Lisäksi viitekehys muodostuu tutkimuskysymyksiin soveltuvista tilintarkastuksen postulaa-teista, jotka ovat tilintarkastustyön perusolettamuksia ja -edellytyksiä (Riistama 1999, 50). Ne tukevat empiiristä osiota ja kiinnittävät standardin ongelmia tilintarkastuksen käytäntöön.

1.3 Keskeiset käsitteet

Segmenttiraportoinnissa yhteisöjen on raportoitava segmenttikohtaista taloudellista in-

¹ Kansainväliset ISA-standardit ovat Euroopan unionin hyväksymiä yleisiä ja virallisia tilintarkastusstandardeja (Vrentzou 2011, 334). Kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja tarvitaan takaamaan tilintarkastuksen laatu missä päin maailmaa tahansa (Troberg 2007, 230).

² ISA 200 Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti (KHT-Media 2010, 81)

³ ISA 250 Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa (KHT-Media 2010, 213)

⁴ ISA 700 Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen (KHT-Media 2010, 679)

⁵ Soveltamisohje 1014 Tilintarkastajan raportointi kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) noudattamisesta (KHT-Media 2008, 665)

formaatiota (Anttila ym. 2009, 322). Segmenttiraportoinnissa vaaditaan standardin peruseriaatteen mukaan yhteisöä esittämään tietoja, jotta tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan yhteisön liiketoimintojen luonnetta, taloudellisia vaikutuksia ja taloudellista toimintaympäristöä (Gaull ym. 2008, 10A002). Tällöin sijoittajien on helpompaa arvioida erikseen eri liiketoiminta-alueiden ja maantieteellisten alueiden tulevaisuuden näkymiä. Segmenttiraportointi perustuu segmenttien tunnistamisessa ja raportoitavissa tiedoissa johdon seurantatapaan. (Anttila ym. 2009, 322.)

Ylin operatiivinen päätöksentekijä on henkilö tai toimielin, joka arvioi säännöllisesti toimintasegmenttien suoriutumista ja tekee päätöksiä toimintasegmenteille kohdistettavista resursseista. Ylin operatiivinen päätöksentekijä määräytyy yhteisön organisaatorakenteen perusteella. (Anttila ym. 2009, 323–324.)

Toimintasegmentti on yhteisön liiketoimintaa harjoittava osa. Segmentin on saatava tästä toiminnasta tuottoja ja toiminnasta voi aiheutua sille kuluja. Segmentistä on oltava saatavissa erillistä taloudellista informaatiota. (Anttila ym. 2009, 323.) *Raportoitavat segmentit* määritetään sen mukaan, mitkä tiedot esitetään segmenteittäin ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle. Toimintasegmentti muodostaa erikseen raportoitavan segmentin, mikäli se täyttää jonkun IFRS 8 -standardissa määrätyistä kynnysarvoista. Raportoitaville segmenteille kohdistuvien ulkoisten tuottojen kokonaismäärän on oltava vähintään 75 prosenttia yhteisön kokonaistuotoista. Jos näin ei ole, raportoitavia segmenttejä on määriteltävä lisää, vaikka ne eivät täyttäisi kynnysarvoja. Kaksi toimintasegmenttiä voidaan yhdistää, mikäli yhdistäminen on standardin peruseriaatteen mukainen, segmenteillä on samanlaiset taloudelliset ominaispiirteet ja ne ovat samanlaiset IFRS 8 -standardin määrittelemissä suhteissa. (Emt., 324–326.)

IFRS 8 edellyttää *koko yhteisön laajuisten tietojen* esittämistä tuotteista tai palveluista, maantieteellisistä alueista ja tärkeimmistä asiakkaista. Ulkoisilta asiakkailta saadut tuotot on eriteltävä kunkin tuotteen ja palvelun mukaan. Maantieteellisistä alueista on esitettävä ulkoisilta asiakkailta saadut tuotot, yhteisön kotipaikasta saadut tuotot ja tuotot yhteensä kaikista muista maista. Jos yksittäisestä maasta ulkoisilta asiakkailta saadut tuotot ovat olennaiset, niistä on esitettävä erilliset tiedot. Yhteisön on esitettävä tiedot

tärkeimmiltä asiakkailta saatujen tuottojen kokonaismääristä ja tieto siitä, miltä segmentiltä nämä tuotot ovat peräisin. (Anttila ym. 2009, 332–333.)

IAS 36 -standardissa määritelty *rahavirtaa tuottava yksikkö* on pienin yksilöitävissä oleva omaisuuseräryhmä, jonka tuottamat rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia yhteisön muiden omaisuuserien tuottamista rahavirroista (Gaull ym. 2008, 18013). Rahavirtaa tuottava yksikkö on yhteisössä alin taso, jolla liikearvoa seurataan sisäistä johtamista varten (Fiva 2011b, 3). Arvonlennustestausta varten liikearvo kohdistetaan rahavirtaa tuottaville yksiköille, mutta liikearvoa kohdistettaessa rahavirtaa tuottava yksikkö saa olla korkeintaan samalla tasolla kuin toimintasegmentti ennen segmenttien yhdistelyä (Hiltunen 2013, 7). Jos yhteisön uudelleen rakentaminen muuttaa yhden tai useamman rahavirtaa tuottavan yksikön koostumusta, yhteisön tulee kohdistaa liikearvo uudestaan niille yksiköille, joihin se vaikuttaa (Gaull ym. 2008, 18056).

IFAC:n (1998) mukaan *tilintarkastuksen* tarkoituksena on käsityksen ilmaiseminen tutkitusta tilinpäätöksestä tai siihen rinnastettavasta informaatiosta. American Accounting Associationin mukaan tilintarkastus on järjestelmällinen tapahtumasarja. Tarkoituksena on tilintarkastajasta riippumattomalla tavalla kerätä näyttöä taloudenhoidon toimia ja tapahtumia koskevien tietojen totuudellisuudesta ja arvottaa sitä. Tarkoituksena on selvittää, miten nämä tiedot vastaavat niiden esittämiseksi asetettuja tavoitteita sekä viestiä tuloksista. (Riistama 1999, 19–20.) *Tilintarkastusriskillä* tarkoitetaan riskiä siitä, että tilintarkastaja ei havaitse virhettä ja esittää epäasianmukaisen lausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen (KHT-Media 2010, 82, 85).

1.4 Tutkimusmenetelmät

Tutkimuksen tieteenfilosofiset lähtökohdat ovat konstruktivismissa, joka on kiinnostunut sosiaalisten ilmiöiden esittämisestä (Bryman & Bell 2011, 23) ja ontologian mukaan todellisuuden luonteesta (Kakkuri-Knuuttila & Heinlahti 2006, 219). Konstruktivismi korostaa yksilöiden aktiivista roolia sosiaalisen todellisuuden, sosiaalisten ilmiöiden ja nii-

den merkitysten jatkuvassa sosiaalisessa rakentamisessa. Ihmiset luovat kategorioita, jotka auttavat heitä ymmärtämään todellisuutta (Bryman & Bell 2011, 22).

Koska IFRS 8 -standardia ei ole tutkittu tilintarkastuksen näkökulmasta, on tutkielman lähtökohtana todellisuuden ymmärtäminen eikä objektivismin tai positivismin tavoin aiemman teorian testaaminen kvantitatiivisesti (Bryman & Bell 2011, 27). Kvalitatiivinen tutkimusstrategia sopii parhaiten tutkielmaan, koska laadullinen tutkimus voidaan hahmottaa esitutkimukseksi tai sillä voidaan syventää jo löydettyä tietoa (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 24). Laadullisiin tutkimusstrategioihin kuuluvista interpretivismista ja konstruktivismista (Bryman & Bell 2011, 27) konstruktivismi sopii tutkielmaan paremmin. Tarkoituksena on ymmärtää IFRS 8 -standardin ongelmien muodostaman todellisuuden rakentumista *toimijoiden näkökulmasta*, eikä interpretivismin tavoin ymmärtää ihmisen toimintaa todellisuudessa (emt., 17). Tilintarkastajat osallistuvat IFRS 8 -standardin ongelmien muodostaman todellisuuden rakentamiseen tuottamalla omia merkityksiään ongelmista. He eivät ole interpretivismin tavoin toimijoita, jotka ottavat standardin ongelmat annettuina ja antavat niiden määrätä.

1.4.1 Tutkielman tutkimusote

Liiketaloustieteen tutkimusotteet jaetaan käsiteanalyyttiseen, nomoteettiseen, päätöksentekometodologiseen, toiminta-analyyttiseen ja konstruktiiiviseen tutkimusotteeseen (Kasanen, Lukka & Siitonen 1993, 317). Tämän tutkielman tutkimusote on lähinnä käsiteanalyyttisen ja toiminta-analyyttisen tutkimusotteen yhdistelmää. Nomoteettinen tutkimusote ei positivismin kuuluvana sovellu tutkielman tutkimusotteeksi. Päätöksentekometodologinen tutkimusote tähtää ongelmanratkaisumetodien kehittämiseen ja pohjautuu osittain positivismin. (Neilimo & Näsi 1980, 67.) Konstruktiiivinen tutkimusote tähtää ongelmanratkaisuun esimerkiksi organisaatioissa innovatiivisella tavalla (Kasanen ym. 1993, 245–246), eikä se sovellu tutkielman tarkoitukseen.

Käsiteanalyttisessä otteessa konstruoidaan analyysin avulla uusia käsitteitä ja käsitejärjestelmiä (Näsi 1980a, 31). Toiminta-analyttinen ote soveltuu empiiriseen tutkimukseen (Kihn & Näsi 2011, 65). Siinä pyritään tutkittavien asioiden tai ilmiöiden erittelymiseen, syvälliseen ymmärtämiseen ja tulkitsemiseen. Aineisto on usein laadullinen, ja empiria on mukana yhden tai harvojen kohdeyksiköiden myötä. Tuloksena voi olla eri tasojen käsitejärjestelmiä ja olemassa olevan teorian havainnollistaminen tai tarkentaminen. (Näsi 1980a, 31; Näsi 1980b, 36.)

Tutkielmassa luodaan IFRS 8 -standardin ongelmia sisältävä käsitejärjestelmä eli teoreettinen viitekehys. Teemahaastattelun kysymyksiin haetaan vastauksia tutkielman empiirisessä osiossa toiminta-analyttisellä lähestymistavalla eli haastattelemalla *toimijoita*, tilintarkastajia. Tarkoituksena on laadullisen aineiston myötä ymmärtää syvällisemmin IFRS 8 -standardin ongelmia ja niiden yhteyksiä tilintarkastukseen. Tuloksena IFRS 8 -standardin ongelmien yhteydet tilintarkastukseen hahmottuvat eri tasojen käsitejärjestelminä, eli teemahaastatteluista ja kommenttikirjeistä esiin nousevina uusina teemoina ja teoreettisen viitekehyksen avulla muodostettuina uusina teemoina, jotka tarkentavat teoriaa.

Niemen (2010) jaottelun mukaisesti tutkielman voidaan tulkita olevan lähinnä taloustieteen teorioihin ja menetelmiin nojaavaa valtavirtatutkimusta, jossa tutkitaan tilintarkastuksen ja tilinpäätösinformaation laatua (Kihn & Näsi 2011, 62). Tutkielma on Kihnin ja Näsin (2011, 66) luokittelun mukaan oikeusdogmaattista, koska siinä selvitetään voimassa olevan lainsäädännön sisältöä. Luonteeltaan tutkielma on tulkitsevaa tutkimusta, jossa tulkitaan empiirisiä aineistoja ja käydään dialogia teoreettisen viitekehyksen ja empiirisen aineiston välillä. Tästä muodostuu hermeneuttinen kehä, jossa tutkimusta vietään eteenpäin teoretisoiden ja tulkintoja syventäen. (Ks. emt., 74.)

1.4.2 Puolistrukturoitu teemahaastattelu

Teemahaastattelu on empiiristä tulkitsevaa tutkimusta, jossa aineistona on tutkijan keräämä haastatteluaineisto. Empiiriseen tulkitsevaan tutkimukseen liittyy usein käsitetut-

kimuksellinen osuus. (Takala & Lämsä 2001, 375.) Haastattelussa ollaan kielellisessä vuorovaikutuksessa tutkittavan kanssa, mikä mahdollistaa tiedonhankinnan suuntaamisen keskustelussa (Hirsjärvi & Hurme 2011, 34). Samalla on mahdollista saada esiin vastausten taustalla olevia motiiveja. Ihmisten tulkinnat asioista ja heidän asioille antamansa merkitykset ovat keskeisiä. Haastattelu sopii menetelmäksi silloin, kun kyseessä on vähän kartoitettu alue tai halutaan syventää tietoja. (Emt., 34–35, 48.)

Haastattelua tekevän tutkijan tehtävänä on välittää kuvaa haastateltavan ajatuksista, asenteista, tiedoista, mielipiteistä, kokemuksista ja tunteista (Hirsjärvi & Hurme 2011, 41–42). Haastattelu tapahtuu lähinnä haastattelijan ehdoilla. Tutkielmassa käytetään puolistrukturoitua teemahaastattelua, jossa vastauksia ei ole sidottu vaihtoehtoihin, vaan haastateltava voi vastata omin sanoin. Yksityiskohtaisten kysymysten sijaan haastattelu etenee teemojen varassa. Teemat edustavat teoreettisten pääkäsitteiden spesifioituja alakäsitteitä tai -luokkia. Teemojen tulisi olla niin väljiä, että tutkittavaan ilmiöön sisältyvä moninaisuus paljastuu mahdollisimman hyvin. (Emt., 42, 47–48.)

Aineiston analyysi merkitsee tiivistämistä, luokittelua, tulkintaa ja luomista (Hirsjärvi & Hurme 2011, 66, 137). Aineiston yhdistelyssä pyritään löytämään luokkien välille säännönmukaisuuksia tai samankaltaisuuksia. Merkityksiä tulkitessa tutkija pyrkii löytämään tietystä näkökulmasta piirteitä, joita ei ole suoranaisesti tekstissä. Merkitysten luomisessa etsitään toistuvuutta ja teemoja, tarkastellaan, mitkä asiat ja ilmiöt esiintyvät yhdessä, tehdään vertailuja ja kontrasteja sekä luodaan metaforia. Teema on tietty toistuva piirre haastattelussa. Teemat saattavat pohjautua teemahaastattelun teemoihin, mutta lisäksi tulee esille muita teemoja. (Emt., 137–138, 149, 173.)

Haastattelu sopii menetelmäksi, koska tutkimuksessa etsitään tilintarkastajien IFRS 8 -standardin ongelmille antamia merkityksiä. Haastattelu on ainoa keino kerätä ihmisten asioille antamia merkityksiä ja tulkintoja (Koskinen ym. 2005, 106). Erona kyselylomakkeisiin verrattuna haastatteluissa kysymyksiä voidaan toistaa, oikaista väärinkäsityksiä, selventää ilmauksia ja käydä keskustelua. Haastateltaviksi voidaan valita henkilöitä, joilla on kokemusta tutkittavasta aiheesta. Kyselylomakkeita saatetaan lähettää henkilöille, jotka eivät tiedä aiheesta tarpeeksi. Teemahaastattelussa oletetaan, että haastateltavat ymmärtävät käsitteen esitetyllä tavalla ja kykenevät pilkkomaan sen samalla tavalla. (Tuomi & Sarajärvi 2009 73–74, 77.) IFRS 8 -standardin käsitteet pohjautuvat

lainsäädäntöön, ja lainsäädäntö on ymmärrettävä samalla tavalla. Haastattelut ovat informatiivisia lainsäätäjille, kuten IASB:lle, vaikka ne ovat menetelmänä harvinaisia IFRS 8 -standardin tutkimuksessa (Nichols ym. 2013, 305).

1.5 Tutkielman kulku

Seuraavassa luvussa luodaan tutkielman teoreettinen viitekehys, joka muodostuu IFRS 8 -standardia käsittelevistä raporteista, standardin kommenttikirjeistä, aiemmasta tutkimuksesta ja kirjallisuudesta sekä ISA-standardeja ja tilintarkastuksen postulaatteja käsittelevästä kirjallisuudesta. Standardin ongelmia lähestytään luvussa 1.3 esiteltyjen tärkeimpien käsitteiden avulla, ja lähdekirjallisuudesta löytyvät IFRS 8 -standardin ongelmat ryhmitellään eri teemoihin. Teoreettisen viitekehysten avulla luodaan teema-alueet ja niitä tarkentavat kysymykset puolistrukturoitua teemahaastattelua varten (liite 1).

Tutkielman empiirisessä osiossa haastatellaan tilintarkastajia ja selvitetään teemahaastatteluiden ja tilintarkastusyhteisöjen IASB:lle lähettämien kommenttikirjeiden avulla vastauksia tutkimuskysymyksiin. Luvussa neljä selvitetään tarkemmin tutkielman kohderyhmä, aineiston keruu, käsittely ja analysointi sekä tutkielman reliabiliteetti ja validiteetti. Aineiston analysointi ja tulokset raportoidaan luvuissa neljä ja viisi. Analyysissa tilintarkastajien asioille antamista merkityksistä etsitään teemoja, jotka ilmentävät IFRS 8 -standardin ongelmakohtia. IFRS 8 -standardin ongelmia tyypitellään haastatteluista tulkittavien merkitysten perusteella kriittisiin ja ei-kriittisiin ongelmiin. Lisäksi haastatteluista etsitään elementtejä, jotka ilmentävät standardin ongelmien yhteyksiä yhteisöjen muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen. Teemojen tulkinnassa hahmotetaan tapaa, jolla tilintarkastajat rakentavat IFRS 8 -standardin ongelmista muodostuvaa sosiaalista todellisuutta. Luvussa kuusi tehdään yhteenvetoa ja johtopäätöksiä tuloksista sekä esitetään ideoita jatkotutkimusta varten.

2 IFRS 8 -STANDARDIN ONGELMAT KIRJALLISUUDESSA

IFRS 8 on tulos IASB:n ja FASB:n tiivistyneestä yhteistyöstä, jonka tavoitteeksi on asetettu IFRS-standardien ja US GAAP -standardien lähentyminen (Anttila ym. 2009, 322). Ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle raportoitavien tietojen on oltava niin yksityiskohtaisia, jotta niiden perusteella voidaan tehdä päätöksiä (emt., 325). Jotta esitettävä segmentti-informaatio on oikeaa ja riittävää, voi ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tunnistaminen olla ratkaisevaa (emt., 324). Yrityskauppojen ja uudelleenorganisointien jälkeen ylin operatiivinen päätöksentekijä ja segmenttien rakenne täytyy mahdollisesti määritellä uudelleen. Yhteisön on esitettävä tiedot organisaatorakenteesta ja siitä, onko toimintasegmenttejä yhdistelty. (Gaull ym. 2008, 10A009, 10A021.) Lisäksi on esitettävä tiedot tekijöistä, joiden perusteella raportoitavat segmentit on määritelty (Anttila ym. 2009, 329).

Raportoitavista segmenteistä on esitettävä tiedot voitoista, tappioista ja kokonaisvaroista. Muista eristä ei tarvitse esittää tietoja, jos ne eivät sisälly ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle raportoitaviin tietoihin. (Gaull ym. 2008, 10A028.) Kunkin raportoitavan segmenttikohtaisen erän on oltava sama luku, joka raportoidaan ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle. Tämä tarkoittaa sitä, että segmenttiraportoinnin luvut eivät aina ole IFRS-standardien mukaisia. (Anttila ym. 2009, 329–330.) Yhteisöjen on selitettävä, kuinka segmenttien tunnusluvut on määritelty (Gaull ym. 2008, 10A002).

Yhteisön on raportoitava, millaista epäsymmetriaa on varojen, kulujen, tuottojen ja velkojen kohdistamisissa raportoitaville segmenteille ja mitä tästä aiheutuu (Anttila ym. 2009, 331). IFRS 8 edellyttää esittämään raportoitavien segmenttien yhteenlaskettujen tuottojen, varojen, velkojen, voittoa tai tappiota kuvaavien lukujen ja muiden tietojen täsmäytyksiä yhteisön vastaaviin tietoihin. Yhteisön on esitettävä jokaisen olennaisen laatimisperiaatteista johtuvan oikaisun vaikutus ja miten kyseinen laatimisperiaate poikkeaa IFRS-tilinpäätöksen laatimisperiaatteesta. Olennaisuusrajaa ei ole määritelty koko yhteisön laajuisissa tiedoissa, kun edellytetään yksittäisestä maasta ulkoisilta asiakkailta saatujen olennaisten tuottojen julkaisemista. Standardiin ei sisälly poikkeuksia,

vaikka pakollisen tiedon esittämisestä voi aiheutua haittaa liiketoiminnalle. (Emt., 330, 332–334.) Seuraavaksi tarkastellaan standardin ongelmia teema-alueittain.

2.1 Harkinnanvaraisuus

Brownin ja Tarcan (2012, 322) tutkimuksessa tilintarkastajat huomauttivat, että IFRS-standardien käyttöön vaikuttaa standardien sallima johdon harkinta. Governance for Ownersin (2007, 3) mukaan IFRS 8 -standardi sallii liian paljon harkintaa (Véron 2007, 10). IFRS 8 antaa johdolle paljon vapautta päättää, mitä ja kuinka segmenteistä tulee raportoida (Crawford ym. 2013, 12). Segmenttien määrittely voi olla tarpeettoman epävakaa tai epäjatkovaa johdon harkinnan takia. IFRS 8 -standardissa on riskinä se, että johto manipuloi segmenttejä, koska segmenttien määrittely on johdon harkinnan varassa. (Véron 2007, 4.) Standardi antaa johdolle liikkumavaraa manipuloida tietoja segmenttikohtaisista voitoista, kun segmenttien tunnuslukujen ei tarvitse olla yhteisön tilinpäätöksen tapaan IFRS-standardien mukaan laadittuja (Ettredge & Wang 2013, 2).

Johto pystyy johtamaan yhteisötason tuloksiin verrattuna helpommin segmenttituloksia siirtämällä kuluja ja tuottoja segmenttien välillä (Givoly, Haun & D’Souza 2000, 18). Näin johto voi piilottaa segmenttien tuottavuuksien eroja (Ettredge, Kwon, Smith & Stone 2006, 92). Koska IFRS 8 ei säädä sisäisistä tilinpäätöskäytännöistä, yhteisöillä on paljon harkintavaltaa siinä, miten ne kohdistavat voitot segmenteille. Joskus johtajat saattavat yrittää peittää segmenttien tappioita siirtämällä voittoja tuottavammilta segmenteiltä heikosti suoriutuville. (Chen & Zhang 2007, 6.) Johdolla on jonkin verran harkintavaltaa siinä, mihin versioon yhteisön tuloksesta se täsmäyttää segmenttituloksen (Ettredge & Wang 2013, 9). SFAS 142 ja IAS 36 antavat johdolle vapautta päättää, miten rahavirtaa tuottavat yksiköt määritellään (Petersen & Plenborg 2010, 420) ja kuinka paljon liikearvoa kohdistetaan kullekin rahavirtaa tuottavalle yksikölle (Beatty & Weber 2006, 261). Wattsin (2003, 218) mukaan SFAS 142 vaatii johtajia tekemään varmistamattomia arvioita segmenttien arvoista (Beatty & Weber 2006, 284).

2.2 Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittäminen

Käsitettä ylin operatiivinen päätöksentekijä on arvosteltu epämääräiseksi (Crawford ym. 2013, 6). IFRS 8 -standardi vaatii yhden näkökulman, kun taas johdolla voi olla useita näkökulmia liiketoiminnan tarkastelua varten (EFRAG 2013b, 8). Standardista puuttuu ohjeistusta siitä, kuka ylin operatiivinen päätöksentekijä on (European Commission 2007, 30). Segmenttiraportoinnissa ei tarvitse julkaista tietoa siitä, kuka ylin operatiivinen päätöksentekijä on (FRC 2012, 4). ESMA:n (2012, 5) tutkimuksen mukaan lähes puolet ja Nicholsin ym. (2012, 99) tutkimuksen mukaan 64 prosenttia yhteisöistä ei esittänyt ylintä operatiivista päätöksentekijää.

Jotkut tuntuivat näkevän ylimmän operatiivisen päätöksentekijän henkilöksi tai elimeksi, joka ratifioi päätökset ennemmin kuin tekee todellisia päätöksiä (CFO Forum 2012, 4). Resurssien allokointia ja suorituskyvyn arviointia eivät tee aina samat ihmiset saman informaation perusteella (ESMA 2011b, 9). Financial Reporting Review Panelin (2010) mukaan organisaatorakenteesta ilmenevät johdon vastuut ja tittelit eivät heijastuneet aina segmenttiraportointiin (Nichols ym. 2012, 84).

Tilinpäätöksen laatijat ovat epävarmoja siitä, millä tasolla ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tulisi olla johdon hierarkiassa (IASB 2013c, 25). Jos ylin operatiivinen päätöksentekijä on määritelty liian korkealle tasolle, ei segmentti-informaatio heijasta todellisuudessa sitä informaatiota, jota käytetään päätösten tekemiseen (ESMA 2011a, 14). Esimerkiksi hallitukseen kuuluu usein henkilöitä, joilla ei ole toimeenpanovaltaa, eikä hallitus aina sovellu ylimmäksi operatiiviseksi päätöksentekijäksi (ESMA 2011b, 3). Jos hallitus on nimetty ylimmäksi operatiiviseksi päätöksentekijäksi, segmenttiraportointi ei välttämättä perustu niin yksityiskohtaiseen informaatioon (ESMA 2012, 5).

Monet yhteisöt ovat määritelleet ylimmän operatiivisen päätöksentekijän ryhmäksi henkilöitä, joista yksi on toimitusjohtaja ja muut ovat tämän alaisia. Näin jotkut ryhmän jäsenistä arvioivat yksityiskohtaisempaa informaatiota kuin toiset. Yhteisöt määrittelivät kuitenkin segmentit sen informaation perusteella, mitä kaikki ryhmän jäsenet ovat yhteisesti tutkineet. Siten segmenttien lukumäärä saadaan pienemmäksi, kuin jos segmentit määriteltäisiin niiden henkilöiden perusteella, jotka saavat yksityiskohtaisempaa

tietoa. (Israel Securities Authority 2012, 2.) Tilintarkastajien mukaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän pystyy määrittelemään siten, että liiketoiminnalle arvan tiedon julkaisemista voi välttää (Crawford ym. 2012, 35). Springsteelin (1998) mukaan yhteisö voi vaatia pienemmän segmentin johtajaa raportoimaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän sijaan jollekin toiselle johtajalle. Näin voidaan välttää tämän yksikön tulostietojen julkaisemista. (Street, Nichols & Gray 2000, 261.)

Matriisiorganisaatioissa johdon lähestymistavan soveltaminen on vaikeaa, kun tiettyjä toimintoja johdetaan liiketoimintalinjojen mukaan ja toisia maantieteellisten tai toiminnallisten linjojen mukaan (ACTEO / AFEP / MEDEF 2012, 3). Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän ja raportoitavien segmenttien tunnistaminen voi olla vaikeaa matriisiorganisaatiossa (Comité de Prononciamientos Contábeis 2012, 3).

2.3 Toimintasegmenttien määrittäminen

Kun segmenttejä ei määritellä enää riski-, tuotto- ja kasvuprofiilien mukaan, informaatio ei ole välttämättä hyödyllistä ennustamisessa (Herrmann & Thomas 2000b, 8). Tilinpäätöstiedon käyttäjien on ollut vaikeaa ymmärtää, mikä muodostaa segmentin (ACTEO / AFEP / MEDEF 2012, 1). Jos liiketoiminta kuuluu kahdelle tai useammalle toimintasegmentille, käyttäjät eivät pysty arvostamaan liiketoimintaa itsenäisenä yksikkönä (EFRAG 2013c, 5).

Johtajat voivat määritellä segmenttien rajat niin, että informaatio on merkityksetöntä (Garrod 2000, 13). Ylin operatiivinen päätöksentekijä voi valita päätöksentekoon käytettävää tietoa. Tämä voi vaikuttaa toimintasegmenttien määrittämiseen heijastamatta tapaa, jolla liiketoimintaa johdetaan. (AASB 2012, 2.) Säännöllisen tarkastelun määritelmä kaipaava käyttäjien mukaan täsmennystä. Toimintasegmenttiä ei aina julkaista erikseen, jos johto tarkastelee sitä ajoittain muttei säännöllisesti. (Canadian Accounting Standards Board 2012, 5.) Kaikki eivät raportoi segmenttien määrittelyyn vaikuttavia tekijöitä tai tekevät sen pinnallisesti (IASB 2012a, 13). Matriisiorganisaatiossa toimivan yhteisön on määritettävä toimintasegmentit ja rahavirtaa tuottavat yksiköt saman organisaatiodimension mukaan, eli liiketoimintalinjojen, maantieteellisten tai toiminnallisten

linjojen mukaan (Fiva 2011b, 1). Valvonnassa tuli ilmi joitain tapauksia, joissa näin ei ollut tehty (emt., 2).

2.4 Toimintasegmenttien yhdistäminen raportoitaviksi segmenteiksi

IFRS 8 -standardissa ei ole tarkempaa ohjeistusta siitä, mitä segmenttien yhdistelyyn oikeuttavat samanlaiset taloudelliset ominaispiirteet käytännössä tarkoittavat (Anttila ym. 2009, 326). Segmenttien taloudellisten ominaispiirteiden samankaltaisuutta saatetaan perustella eri tunnusluvulla, jota todellisuudessa käytetään segmenttien suorituskyvyn mittaamiseen (ESMA 2011b, 12). Kynnysrajojen täyttymisen määrittelyssä käytettävät tuotot mitataan ennen segmenttien välisiä eliminointeja. Segmentti pitää siis raportoida erikseen huolimatta siitä, että se olisi epäolennainen eliminointien jälkeen. (Repsol 2012, 3.) Jos 75 prosentin sääntö ei täyty, on muodostettava uusia raportoitavia segmenttejä. IFRS 8 ei kuitenkaan määrittele, mitä segmenttejä täytyy tällöin muodostaa raportoitaviksi segmenteiksi. (Gaull ym. 1008, 10A020.)

Toisaalta standardin määrälliset kynnysrajat johtavat usein segmenttien raportointiin liian laajoina (Canadian Accounting Standards Board 2012, 5). IFRS 8 -standardin tarkoituksena on ollut useampien segmenttien raportointi, mutta suurin osa eurooppalaisista suuryrityksistä raportoi saman verran tai vähemmän segmenttejä kuin aiemmin (Nichols ym. 2012, 79). Kun yhteisön koko kasvaa, kasvaa todennäköisyys sille, että raportoitavissa segmenteissä on enemmän yhdistettyjä toimintasegmenttejä (Garrod 2000, 8).

Yhteisöt saattavat luoda keinotekoisen tason yritysrakenteeseensa tai raportointiinsa. Tämä voi sallia liiketoimintojen yhdistelyn yhdeksi toimintasegmentiksi. Näin voi käydä erityisesti silloin, jos yhteisö on määritellyt koko hallituksen ylimmäksi operatiiviseksi päätöksentekijäksi. (EFRAG 2013c, 4–5.) Financial Reporting Review Panel (2010) havaitsi, että monet olivat raportoineet vain yhden segmentin, vaikka toimintaa oli useammalla toimialalla ja maantieteellisellä alueella (Nichols ym. 2012, 84). Johdon raporteissa saatetaan kertoa toiminnoista, joita ei ole esitetty tilinpäätöksissä raportoitavina segmentteinä (ESMA 2011b, 12). Jotkut yhteisöt yhdistävät yhteen segmenttiin toimintoja, joita ei ole sisällytetty muihin segmentteihin. Tämä segmentti voi sisältää

useita erilaisia liiketoimintoja, joista ei ole saatavilla eroteltavissa olevaa informaatiota. (Canadian Accounting Standards Board 2012, 5.)

Segmenttien yhdisteleminen voi johtaa arvokkaan informaation katoamiseen (Herrmann & Thomas 2000a, 294). Monet yhteisöistä olivat jättäneet kertomatta, oliko segmenttejä yhdistelty, mitä segmenttejä oli yhdistelty, miksi ja mitä tekijöitä otettiin huomioon arvioitaessa taloudellisten ominaispiirteiden samankaltaisuutta (ESMA 2011a, 14; ESMA 2011b, 3, 11). Fivan (2011a, 4) mukaan ei ole aina yksiselitteistä, onko toimintasegmenttejä määritetty raportoitavia segmenttejä alemmalle tasolle. Fivan (2011b, 2) tarkastelun kohteena olleista 20 yhtiöstä vain kahden tilinpäätöksestä kävi selvästi ilmi, että ne olivat ensin määrittäneet alemman tason toimintasegmentit ja sen jälkeen soveltaneet toimintasegmentteihin yhdistämiskriteereitä.

2.5 Raportoitavat tunnusluvut ja segmenttitiedot

Standardi ei määrittele, miten tunnusluvut tulee laskea (Gaull ym. 2008, 10A033). Standardi ei vaadi voiton tai tappion mittareiden olevan yhtenäisiä raportoitaville segmenteille kohdistettavien varojen kanssa (Véron 2007, 8). Ylin operatiivinen päätöksentekijä voi tarkastella tietoja segmenttien varoista yksityiskohtaisemmin, kuin mitä yhteisön tarvitsee julkaista, sillä varoista tarvitsee julkaista ainoastaan tiedot kokonaismääristä. Tämä rikkoo standardin perusperiaatetta. (Israel Securities Authority 2012, 8.)

Crawford ym. (2012, 19) ja Nichols ym. (2012, 93) havaitsivat, että IFRS 8 -standardin myötä yhteisöt raportoivat merkittävästi vähemmän eriä ja tietoja. SFAS 131 -standardia käsittelevissä tutkimuksissa (Herrmann & Thomas 2000a, 294, 296; Street, Nichols & Gray 2000, 276) havaittiin, että yhteisöt julkaisivat vapaaehtoisia tietoja standardin myötä harvemmin. Harvat tilinpäätösten laatijat raportoivat taseen segmenttittunuslukuja, vaikka ylin operatiivinen päätöksentekijä voi tarkastella tätä tietoa jossain muodossa (CFO Forum 2012, 4). Varojen tunnuslukuja ei IFRS 8 -standardin myötä välttämättä näytetä, ellei ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastele tätä informaatiota säännöllisesti (AOSSG 2013, 6). Segmenttikohtaisista veloista, ei-rahamääräisistä kuluista, mukaan lukien arvonalentumisista, pääomakustannuksista sekä pääomamenetelmän tuotoista ja investoinneista annettiin IFRS 8 -standardin myötä vähemmän tietoja

(Crawford ym. 2012, 25; IASB 2013c, 21; Nichols ym. 2012, 94–95). Merkittäviä kustannuksia ei tarvitse IFRS 8 -standardin mukaan analysoida, eivätkä sijoittajat kykene siten määrittämään jokaisen segmentin tuottoa pääomalle (IMA 2012, 2). Sijoittajat ovat huolissaan siitä, että jotkut yhteisöt eivät enää raportoi segmenteittäin tiettyjä avainlukuja, kuten poistoja, katetuottoa ja kassavirtoja (IASB 2013c, 21).

Jotkut yhteisöt eivät julkaisseet lainkaan segmenttitietoja (Paul & Largay 2005, 307). Kaikki yhteisöt eivät ilmoittaneet, mitä tunnuslukuja johto käyttää arvioidessaan liiketoimintojen tuloksellisuutta (Fiva 2011b, 2). Monissa tapauksissa tunnuslukujen määritelmiä ei ilmoitettu oikein (ESMA 2011b, 3). Segmentti-informaatiossa, erityisesti voitoissa ja myynneissä, on havaittu suurempia virheitä kuin segmentin kanssa samaa toimialaa olevien yhden segmentin yhteisöjen tilinpäätösinformaatiossa. Virheet voivat johtua kulujen ja tuottojen kohdistamisista, segmenttien toiminnallisista tai rakenteellisista ominaispiirteistä, segmenttitietojen manipuloinnista, siirtohinnoittelusta tai segmenttien määrittelystä. (Givoly, Haun & D’Souza 2000, 15–16, 18.) Johto saattaa manipuloida informaatiota kasvattaakseen tuottavuutta (Nichols & Street 1999, 39). Financial Reporting Review Panel (2010) havaitsi, että toimintakertomuksen tiedot erosivat usein segmenttiraportoinnin tiedoista (Nichols ym. 2012, 84). Joissain tapauksissa toimintakertomuksessa käsiteltiin ei-IFRS-lukuja, vaikka segmenttiraportointi keskittyi IFRS-lukuihin (Malaysian Accounting Standards Board 2012, 7).

2.6 Kohdistamiset ja täsmäytykset

Standardi ei määrittele, miten koko yhteisölle yhteiset kulut ja varat tulee kohdistaa segmenteille. Yhteisön valitsemalla menettelyllä on suuri vaikutus segmenttien tuloksiin. (Gaull ym. 2008, 10A033.) IFRS 8 -standardi vaatii, että raportoitavan segmentin voittoon tai tappioon kohdistetaan määriä kohtuullisuuden periaatteen mukaan. Standardi ei mainitse, että tämä tulisi tehdä jatkuvuuden periaatteen mukaan. IFRS 8 ei tarjoa ohjeistusta siitä, milloin uudelleen kohdistaminen on esitettävä raportoinnissa. (FRC 2012, 6.) Joissain tapauksissa havaittiin tiettyjen varojen uudelleenallokointia ja epäsymmetrisyyttä segmenteissä periodista toiseen. Esimerkiksi varat oli merkitty tietylle segmentille, mutta kyseisen omaisuuden myynnistä aiheutunutta tappiota ei merkitty tälle segmentille. Monissa tapauksissa voittojen, tappioiden, varojen ja velkojen kohdis-

tamisperiaatteita raportoitaville segmenteille ei ilmoitettu oikein. (ESMA 2011b, 3, 14.) Johtajien kannusteet voivat vaikuttaa kulujen epätäydelliseen kohdistamiseen segmenteille (Ettredge & Wang 2013, 5). Olennaisia kuluja ei välttämättä kohdisteta segmenteille, vaan ne esitetään tuloslaskelmassa ”muina kuluina” (Nichols, Street & Tarca 2013, 281).

IFRS 8 ei vaadi liikearvon alaskirjausten ja muiden arvonalennusten kohdistamista segmenteille. Käyttäjät haluaisivat tietoa siitä, miten arvonalennusten tapaiset merkittävät erät ovat vaikuttaneet segmenttien tuloksiin. (AOSSG 2013, 6.) Deloitte (2012b, 4) raportin mukaan puolet vuoden aikana liikearvoa alaskirjanneista yhteisöistä ei kohdistanut näitä alaskirjauksia raportoitaville segmenteille. Jotkut yhteisöt kohdistavat liikearvon alaskirjauksen toiselle segmentille (FRC 2012, 7). Väliaikaiset ja vaikeasti kohdistettavat tuottoerät aiheuttavat eroja segmenttien tuloksesta kertovien tunnuslukujen ja yhteisön tuloksesta kertovien IFRS-tunnuslukujen välille (Ettredge & Wang 2013, 21). Kohdistamattomien kulujen määrä on todennäköisesti merkittävästi suurempi yhteisöillä, jotka käyttävät ei-IFRS-tunnuslukuja eivätkä täsmäytä niitä koko yhteisön tilinpäätökseen (SFAF 2012, 3).

Standardin vaatimat täsmäytysjulkaisut voivat isoissa monikansallisissa yhteisöissä johdattaa liian monimutkaiseen kuvaukseen (VÖB 2012, 1). Tilinpäätösten laatijat ovat epävarmoja siitä, kuinka täsmäytettäviä määriä tulee julkaista. Sijoittajien mielestä täsmäytykset eivät tarjonneet tarpeeksi tietoa siitä, kuinka täsmäytykset liittyvät kuhunkin segmenttiin. (IASB 2013c, 7, 23.) Monissa tapauksissa voittojen, tappioiden, varojen ja velkojen täsmäytyksiä segmentti-informaation ja tilinpäätösten lukujen välillä ei ilmoitettu oikein (ESMA 2011b, 3). Noin puolet ei-IFRS-tunnuslukujen käyttäjistä eivät raportoineet yhtään voiton täsmäytystä voiton IFRS-tunnuslukuun (EFFAS FAC Commission 2012, 3). Segmenttien kokonaismäärien täsmäytykset konsernitilinpäätökseen eivät tuota hyödyllistä tietoa. Täsmäytyksiä tarvittaisiinkin yksittäisten raportoitavien segmenttien tunnuslukujen ja vastaavien IFRS-tunnuslukujen välille. (Nichols ym. 2012, 82.)

2.7 Koko yhteisön laajuiset tiedot

Osa tilinpäätösten käyttäjistä ja tilintarkastajista ei tiennyt, mitä koko yhteisön laajuiset tiedot ovat (Crawford ym. 2012, 8). Yhden segmentin yhteisöt eivät välttämättä huomioi koko yhteisön laajuisia julkaisuvaatimuksia (AASB 2012, 2). Tutkituista yhteisöistä yli puolet eivät maininneet, onko niillä olennaisia asiakkaita, joilta saadut tuotot ylittävät 10 prosenttia kokonaistuotoista (Fiva 2011b, 2). IFRS 8 -standardi ei vaadi julkaisemaan voittoja maantieteellisistä alueista (Gaull ym. 2008, 10A044–10A045). Tutkimukset SFAS 131 -standardista ovat osoittaneet, että julkaisut maantieteellisistä voitoista ovat vähentyneet jyrkästi (Herrmann & Thomas 2000a, 299; Hope ym. 2009, 175). Tämän takia tiettyjen tunnuslukujen, kuten varojen ja myyntien tuoton, laskeminen maantieteellisistä segmenteistä ei ole mahdollista (Paul & Largay 2005, 307). Lisäksi maantieteellisistä pääomakustannuksista ja varojen kirja-arvoista niiden sijainnin mukaan annettiin IFRS 8 -standardin myötä vähemmän tietoa (Crawford ym. 2012, 19).

Liitetiedoissa on harvoin tietoa yksittäisistä maista (ESMA 2011b, 3). Douppnikin ja Seesen (2001, 126) tutkimuksessa reilu kolmannes yhteisöistä raportoi kaikki ulkomaiset tuotot yhdessä ryhmässä. Jotkut maantieteelliset alueet sisälsivät kokonaisia maanosia tai jopa useita eri puolilla maailmaa olevia maanosia yhdistettynä (Herrmann & Thomas 2000a, 299). Yhteisöt yhdistivät maita, joilla oli erilaiset kasvuvauhdit tai taloudelliset ominaispiirteet (ESMA 2011b, 17). Maantieteelliset julkaisut eivät ole hyödyllisiä sijoittajille, kun alueiden erottaminen ei perustu taloudellisiin ominaispiirteisiin vaan maantieteelliseen läheisyyteen (IASB 2013c, 6). Maantieteellisten alueiden julkaiseminen yhteisön liiketoimintariskien mukaan olisi hyödyllisempää (AOSSG 2013, 7).

Yhteisöillä ei ole yhtenäistä käsitystä siitä, kuinka olennaisuuden määritelmää tulisi käyttää. (ESMA 2011b, 3.) Koska olennaisuutta ei ole määritelty, yhteisöt voivat soveltaa korkeita olennaisuusrajoja. Siten koko yhteisön laajuisten tietojen esittämisen edut eivät välttämättä toteudu. (Herrmann & Thomas 2000b, 10.) Standardi antaa mahdollisuuden minimoida yksittäisten maiden määrän, joista julkaisuja annetaan (Tsakumis, Douppnik & Seese 2006, 38). Vaarana on se, että vähenevien maantieteellisten julkaisuiden takia siirtoverovelvoitteiden siirtämistä alhaisemman verotuksen maihin ei pystytäkään hillitsemään (Malaysian Accounting Standards Board 2012, 7).

Jos liiketoimi liittyi moniin maihin, ei ollut selvää, mistä maasta tiedot tulisi julkaista. Rahoituspalveluissa oli vaikeaa tunnistaa, mihin maahan tuotto liittyi. (EFRAG 2013c, 8.) Standardin mukaan yhteisö voi kohdistaa tuottoja ulkoisilta asiakkailta maantieteellisille alueille siten kuin se pitää tarkoituksenmukaisena. Monikansallisissa yhteisöissä asiakkaan sijainti saattaa edustaa pääkonttorin sijaintia ja tuotteet saatetaan kuljettaa muualle, mikä kyseenalaistaa asiakkaan sijainnin julkaisemisen hyödyllisyyden. (AOSSG 2013, 7.) Käyttäjiä hämmentää IFRS-perusteisten tunnuslukujen käyttö koko yhteisön laajuisissa tiedoissa, kun segmenttien esittämisessä käytetään johdolle raportoituja, mahdollisesti ei-IFRS-tunnuslukuja (ACTEO / AFEP / MEDEF 2012, 1). IFRS-tunnuslukujen käyttäminen koko yhteisön laajuisissa tiedoissa on ristiriidassa standardin perusajatuksen kanssa. IFRS-tunnuslukujen käyttäminen ei ole välttämättä yhtenäistä sen kanssa, miten johto tarkastelee liiketoimintaa. (EFRAG 2013a, 10.)

2.8 Vertailtavuuden puute

Ylin operatiivinen päätöksentekijä eroaa merkittävästi yhteisöjen ja eri teollisuudenalojen välillä (ESMA 2012, 5). IFRS 8 saattaa aiheuttaa puutteita vertailtavuuteen yhteisöjen välillä, jos johto arvioi suorituskyykyä ja kohdistaa resursseja eri tavoin kuin toisen yhteisön johto (Gaull ym. 2008, 10A001–10A002). Johdon lähestymistavasta johtuvat valinnat segmenttien tunnistamisessa tekevät relevanttiudesta ja vertailtavuudesta alhaisia (Emmanuel & Garrod 2002, 215). Vapaus päättää segmenttien yhdistelykriteereistä voi johtaa moninaisiin ratkaisuihin ja eroavaisuuksiin yhteisöjen välillä (ESMA 2011b, 3). Yhteisöt soveltavat määrällisiä kynnysrajoja eri tavalla, mikä vaikeuttaa vertailua (SAICA 2012, 3). Vertailtavuutta voi haitata se, että raportoitavat segmentit ovat erilaisia eri yhteisöissä, koska yhteisöjen sisäiset organisaatiot eroavat toisistaan (IASB 2013c, 10). Yhteisöillä voi olla erilaiset raportoitavat segmentit, vaikka niillä olisi samanlaiset liiketoiminnot (Véron 2007, 10). Erilaiset tavat kohdistaa kustannuksia segmenteille johtavat siihen, että eri yhteisöjen tiedot eroavat toisistaan (Berger & Hann 2003, 165).

IFRS 8 -standardin myötä yhteisöt raportoivat merkittävästi enemmän erilaisia tuottavuusmittareita kuin yhteisöissä oli raportoitu ennen standardia (Nichols ym. 2012, 93). Joissain yhteisöissä suorituskyyvyn mittareilla voi olla erilaisia määritelmiä eri segmen-

teissä riippuen liiketoiminnan luonteesta (CIMA 2012, 2). Voittoa kuvaavat tunnusluvut eivät yleisesti olleet vertailtavissa yhteisöjen välillä. Joissain tilanteissa yhteisöt olivat saattaneet käyttäjien mukaan tehdä tämän harkitusti. (EFRAG 2013c, 7.) Ei-IFRS-tunnusluvut saattavat heikentää vertailtavuutta, koska segmenttikohtaisia täsmäytyksiä IFRS-tilinpäätöksiin ei vaadita. Käyttäjä ei siten huomaa, missä ei-IFRS-lukujen vaikutus näkyy. (ESMA 2011b, 6.)

Segmenttien määrittelyt eivät välttämättä pysy vakaina vuodesta toiseen, mikä voi vaikeuttaa vertailtavuutta (European Commission 2007, 9). Joissain tapauksissa segmentit muuttuivat, koska alasegmenttejä oli yhdistetty uudelleen toisiin segmentteihin. Yhteisöt eivät olleet ilmoittaneet tästä tai täsmäyttäneet muutoksia edellisvuoden tietoihin. (EFFAS FAC Commission 2012, 2.) Jotkut muuttivat raportoitavia segmenttejään tilikausien välillä tarjoamatta selitystä tälle (ESMA 2011b, 21). Matriisiorganisaatiossa segmenttiraportointi johtaa useammin muutoksiin, mikä tekee monivuotisesta vertailusta vaikeaa. Matriisiorganisaatiossa segmenttirakenne tuntuu johtavan hyvin yrityskoh- taiseen tuottoon, jota on hyvin vaikeaa verrata suoraan kilpailijoihin (Eumedion 2012, 3.)

Joissain maissa tilintarkastajat ovat joustavampia sen suhteen, mikä katsotaan tilinpäätösstandardien noudattamisen rikkomiseksi (Zeff 2007, 293). Koska IFRS-standardit ovat luonteeltaan periaatepohjaisia eivätkä sääntöihin perustuvia, antavat ne harkinnanvaraa niin tilinpäätösten laatijoille kuin tilintarkastajille. Tämä saattaa vaikeuttaa yhteisöjen vertailtavuutta. (Alali & Cao 2010, 84.) Sekä relevanttiutta että vertailtavuutta on vaikeaa saavuttaa samanaikaisesti (Berger & Hann 2003, 167). Relevanttiuden painottaminen vertailtavuuden kustannuksella voi johtaa epäselviin julkaisuihin (Emmanuel & Garrod 2002, 231).

2.9 Kilpailu ja tietojen piilottaminen

Kilpailijoilla ei ole aina velvollisuutta julkaista samoja herkkiä tietoja liiketoiminnasta (Comitê de Pronunciamentos Contábeis 2012, 4). Segmenttijulkaisujen pelätään kasvattavan asiakkaiden ja tavarantoimittajien neuvotteluvoimaa (Ettredge, Kwon & Smith 2002, 107). Caterpillarin (Ettredge ym. 2002, 108) kommenttikirjeessä FASB:lle tode-

taan, että yhteisöt saattavat kilpailun takia muuttaa organisaatorakennettaan ja liiketoimintojensa johtamista välttääkseen tiedon julkaisemista (Paul & Largay 2005, 309; Street ym. 2000, 261). SFAS 131 aiheutti erityisesti monialayrityksille negatiivisen markkinareaktion, koska yhteisöt joutuivat paljastamaan ei-optimaalista ja kilpailijoille arvokasta tietoa sekä mahdollisesti muuttamaan toimintojensa rakennetta ei-optimaaliseksi (Berger & Hann 2003, 208).

Pienemmillä pääomamarkkinoilla ja pienemmissä listayrityksissä huoli kilpailullisesti herkän tiedon julkaisemisesta oli laajalle levinnyttä (IASB 2013c, 19). Pienet yhteisöt ovat hyvin riippuvaisia yksittäisistä asiakkaista. Joskus asiakkaat pyysivät, ettei informaatiota julkaistaisi. (EFRAG 2013a, 10.) Korkealaatuiset segmenttijulkaisut lisäävät yhteisön kilpailullista haittaa, ja tämä näkyy erityisesti maantieteellisissä segmenttijulkaisuissa. Maantieteelliset segmenttijulkaisut voivat olla hankalia pienille yhteisöille, joiden iso sopimus voi muodostaa niiden ainoan toiminnan maantieteellisellä alueella. (Garrod 2000, 10, 16.) Myös maantieteellisiä tuottoja piilotetaan kilpailullisen haitan takia (Tsakumis ym. 2006, 32).

Lainsäädännön puutteellinen soveltaminen, vaadittujen tietojen julkaisemisen välttäminen ja tietojen piilottaminen vaikeaselkoisten ilmausten taakse ovat yleisiä (Paul & Largay 2005, 309). Harrisin (1998, 111) mukaan johto on vastahakoinen antamaan segmenttitietoa alalla, jolla kilpailu on kovaa. Hayesin ja Lundholmin (1996, 261) mukaan eri segmentteinä raportoidaan ainoastaan toiminnot, joiden tulokset ovat samalla tasolla. Harrisin (1995) mukaan yhteisöt julkaisevat segmenttejä erillään epätodennäköisemmin silloin, kun ne jatkuvasti ansaitsevat tavallisuudesta poikkeavia voittoja (Hayes & Lundholm 1996, 264). Jos yhteisö tuottaa normaalia parempia voittoja vähän kilpaillulla alalla, saatetaan segmenttitietoja jättää julkistamatta (Harris 1998, 111).

Jos yhteisöllä on vähän vahvoja kilpailijoita, erot segmenttien tuloksesta kertovien tunnuslukujen ja tilinpäätöksen IFRS-perusteisten tuloksesta kertovien tunnuslukujen välillä ovat suuremmat (Ettredge & Wang 2013, 5). Tämä johtuu siitä, että johtajat piilottavat segmenttien tuottavuudessa olevia eroja kilpailijoiltaan kohdistamalla vähemmän yhteisön tuloja tai kohdistamalla enemmän yhteisön kuluja segmenteille (Ettredge & Wang 2013, 5; Lail, Thomas & Winterbotham 2013, 4). Ylimmälle operatiiviselle päättöksentekijälle raportoidut ei-IFRS-perusteiset tunnusluvut sallivat poikkeuksellisten

erien eliminoinnin, mikä voi piilottaa yhteisön yleistä liiketoimintatrendiä (European Commission 2007, 26). Tällainen toiminta on johdon intressien mukaista, mutta aiheuttaa agenttikustannuksia⁶ (Ettredge & Wang 2013, 5).

Segmentti yhdistetään todennäköisemmin silloin, kun segmentin erikseen raportoinnista aiheutuu enemmän agentti- ja varallisuuskustannuksia⁷ (Bens, Berger & Monahan 2011, 417). Agenttikustannuksia voi syntyä, jos segmenttiraportointi tarjoaa tietoa siitä, ettei yhteisön monialaistumisstrategia ole toiminut toivotulla tavalla (emt., 418). Jos segmentti saa tehottomia pääoman siirtoja yhteisön muilta osilta, se esitetään agenttikustannusten takia epätodennäköisemmin erillisenä segmenttinä (emt., 447). Sijoittajien mielestä segmenttejä voidaan raportoida siten, että piilotetaan tappiollisia toimintoja yksittäisten segmenttien sisään (IASB 2013c, 5). Alasegmenttien heikkoa suorituskykyä voidaan piilottaa yhdistelemällä niitä tuottoisiin segmentteihin, ja siten segmentit näytettyvät kokonaisuudessaan tuottavina (UAC AcSB 2012, 4).

Tutkimukset (ks. esim. Swaminathan 1991, 40) ovat osoittaneet, että segmenttiraportointi vaikuttaa osakkeiden hintoihin ja analyytikkojen ennustusten tarkkuuteen (Tromberg 2007, 140). Jos segmenttitietoja piilotellaan ja julkaistun tiedon luotettavuutta ja läpinäkyvyyttä epäillään, laskee yhteisön arvostus markkinoilla. Siten pääoman kustannus nousee. (Paul & Largay 2005, 309.) Tietojen piilottelun takia IFRS 8 voi tehdä johdon tilivelvollisuuden huolehtimisesta vaikeampaa (European Commission 2007, 29).

2.10 Yhteisöjen muutostilanteet ja liikearvon kohdistaminen

Segmenttiraportointia on muutettava, kun vastuut liiketoiminnoista tai maantieteellisistä alueista muuttuvat hallituksessa sisäisten uudelleenjärjestelyiden takia (Allianz SE 2012, 3). Kun yhteisöt kehittyvät, ylimmän operatiivisen päätöksentekijän arvioima informaatio voi muuttua tilikaudesta toiseen ja tilikauden aikana. Tämä voi muuttaa ylintä operatiivista päätöksentekijää. (Chartered Accountants Ireland 2012, 2–3.) CICA:n (2012) mukaan sisäisiä uudelleenorganisointeja tapahtuu suhteellisen usein, ja tulokset

⁶ Agenttikustannukset tarkoittavat kuluja, jotka aiheutuvat erilaisista tavoitteista yhteisön sidosryhmien välillä (Knüpfer & Puttonen 2012, 21).

⁷ Varallisuuskustannukset tarkoittavat kuluja, jotka aiheutuvat kilpailuhaitoista (Birt ym. 2006, 236).

eivät ole yhtenäisiä tilikaudesta toiseen. Tämä saattaa johtaa johdon manipulointeihin. (Paul & Largay 2005, 305.) Jos segmenttejä muutetaan vuodesta toiseen, sijoittajat eivät pysty tekemään trendianalyyskejä (IASB 2013c, 19). Joidenkin mielestä IFRS 8 ei tarjoa niin paljon joustavuutta segmenttien määrittelyyn yritysjärjestelyissä (European Commission 2007, 26).

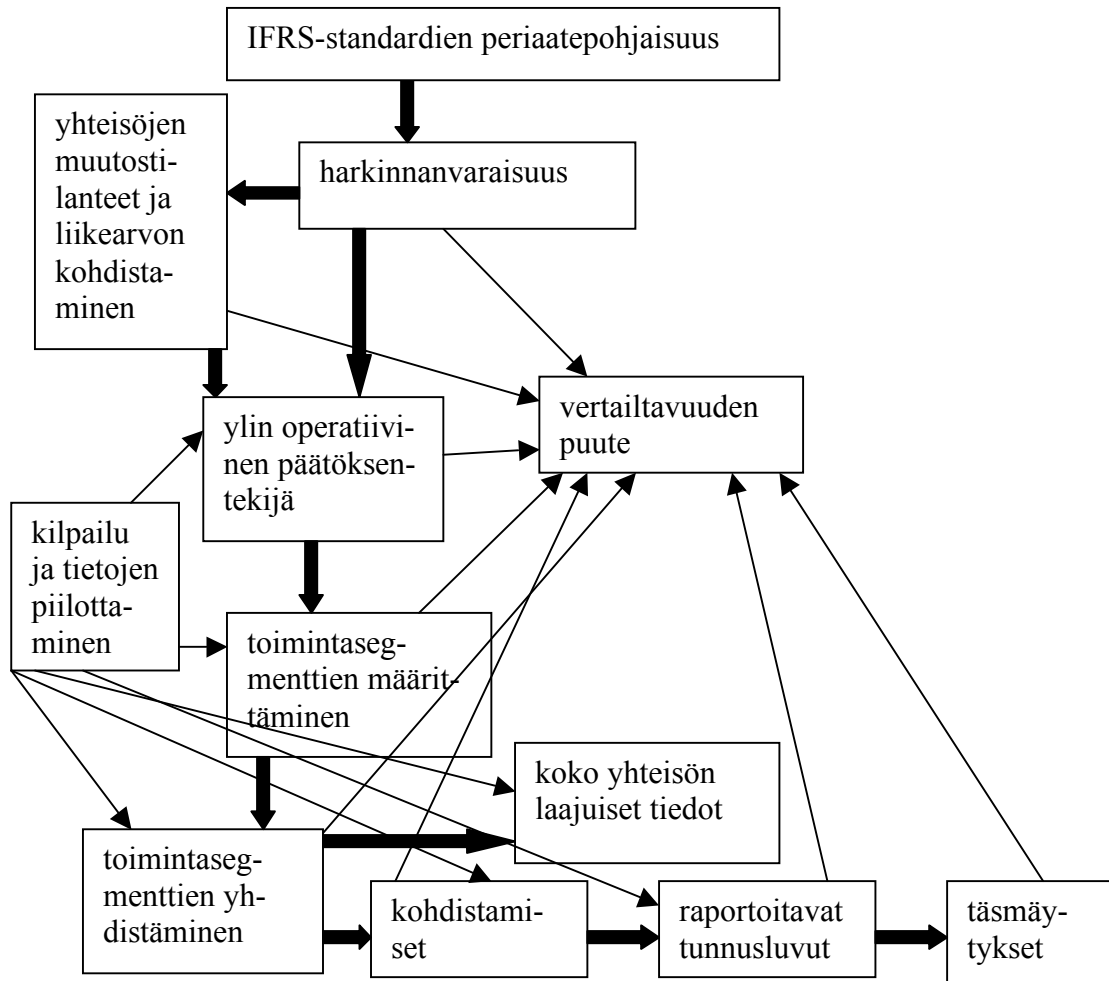
SFAS 142 -standardin kommenttikirjeistä ilmenivät vaikeudet kohdistaa liikearvoa rahavirtaa tuottaville yksiköille (Hayn & Hughes 2006, 225). Sijoittajat kohtaavat vaikeuksia liikearvon jäljittämisen tietyille toimintasegmenteille ja arvioidessaan liikearvon myöhempiä muutoksia (emt., 230). Jos yhteisö organisoidaan uudelleen tai toimintasegmenttejä yhdistellään, lisätään tai poistetaan, ilmenee ongelmia rahavirtaa tuottavan yksikön määrittämisessä (emt., 230, 245). Monikansalliset hankinnat ovat ongelmallisia, jos rahavirtaa tuottava yksikkö toimii eri segmenteissä raportoiduissa maissa (Nestlé S. A. 2012, 3).

Yhteisöjen tavat määritellä rahavirtaa tuottavia yksiköitä vaihtelivat suuresti. Tämä saattaa vaikuttaa arvonalentumisten tunnustamiseen. (Petersen & Plenborg 2010, 426.) Petersenin ja Plenborgin (2010, 425) tutkimuksen mukaan vain noin 25 prosenttia yhteisöistä käyttää segmenttiä edustamaan rahavirtaa tuottavaa yksikköä. Monet yhteisöt raportoivat rahavirtaa tuottavia yksiköitä vähemmän kuin segmenttejä (Carlin, Finch & Laili 2009, 48). Rahavirtaa tuottavat yksiköt on usein määritelty standardin säännösten vastaisesti raportoitavien segmenttien tasolle (Fiva 2011a, 3). Jos rahavirtaa tuottavien yksiköiden määrä on vähäinen, tarve tunnustaa arvonalentumistappio on epätodennäköisempi. Tämä johtuu siitä, että paremmin suorittava yksikkö kykenee neutralisoimaan huonosti suorittavan yksikön vaikutuksen saman rahavirtaa tuottavan yksikön sisällä. (Petersen & Plenborg 2010, 425.) Joitakin yhteisöjä voi houkuttaa toimintasegmenttien lukumäärän minimointi, jotta yhteisöt saavat puskurin liikearvon arvonalentumistappioita vastaan (AASB 2012, 3).

2.11 Yhteenveto

IFRS 8 -standardin keskeiset käsitteet ovat eräänlaisessa kausaalisessa yhteydessä toisiinsa. Kuvio 1 havainnollistaa, miten IFRS-standardien periaatepohjaisuus johtaa harkinnanvaraisuuteen IFRS 8 -standardin soveltamisessa. Harkinnanvaraisuus aiheuttaa ongelmia ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämisessä. Mahdolliset virheet ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämisessä johtavat virheellisiin toimintasegmentteihin ja toimintasegmenttejä yhdistettäessä virheellisiin raportoitaviin segmentteihin. Näin myös koko yhteisön laajuisissa tiedoissa ja raportoitavissa tunnusluvuissa voi olla virheitä, koska koko yhteisölle yhteiset kulut ja varat kohdistuvat virheellisesti määritellyille segmenteille väärin. Virheelliset raportoitavat tunnusluvut eivät täsmää koko yhteisön tilinpäätöksen lukuihin. Harkinnanvaraisuus liittyy myös yhteisöjen muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen. Yhteisöjen muutostilanteet muuttavat usein ylintä operatiivista päätöksentekijää, toimintasegmenttejä, raportoitavia segmenttejä, kohdistamisia ja täsmäytyksiä, raportoitavia tunnuslukuja ja koko yhteisön laajuisia tietoja. Kuvioon on vahvistettu paksummilla nuolilla IFRS 8 -standardin keskeisten käsitteiden muodostama kausaalinen ketju.

Kilpailu ja tietojen piilottaminen vaikuttavat kirjallisuuskatsauksen (ks. s. 13–26) mukaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämiseen, toimintasegmenttien määrittämiseen ja yhdistämiseen raportoitaviksi segmenteiksi, koko yhteisön laajuisiin tietoihin, kohdistamisiin ja tunnuslukuihin. Harkinnanvaraisuuden, muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen, ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämisen, toimintasegmenttien määrittämisen ja yhdistämisen, kohdistamisten ja täsmäytysten sekä tunnuslukujen ongelmat aiheuttavat vertailtavuuden puutetta segmenttitiedoissa.



Kuvio 1. IFRS 8 -standardin ongelmien yhteydet toisiinsa

3 IFRS 8 -STANDARDIN ONGELMAT ISA-STANDARDIEN JA POSTULAATTIEN NÄKÖKULMASTA

3.1 ISA-standardit ja tilintarkastuksen postulaatit

ISA 200

Tilintarkastajan tavoitteisiin kuuluu hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä. Näin hän voi antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Lisäksi tilintarkastajan on annettava havaintojensa mukaisesti kertomus tilinpäätöksestä. Kohtuullinen varmuus saavutetaan hankkimalla tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Virheellisyyksien katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan käyttäjien tilinpäätöksen perusteella tekemiin taloudellisiin päätöksiin. Myös tietojen esittämättä jättäminen luetaan virheellisyyksiin. (KHT-Media 2010, 83–84.)

ISA-standardit edellyttävät, että tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa ja säilyttää ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. ISA-standardien edellyttämään ammatilliseen skeptisyyteen kuuluu tarkkaavaisuus esimerkiksi sen varalta, onko tilintarkastusevidenssi ristiriidassa muun hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa. (KHT-Media 2010, 83, 95.) Tilintarkastuksen luontaisten rajoitteiden takia tilintarkastaja ei voi koskaan saavuttaa ehdotonta varmuutta. Moniin tilinpäätöksen eriin liittyy epävarmuutta, subjektiivisia päätöksiä tai arvioita. Hyväksyttäviä tulkintoja tai harkintaan perustuvia ratkaisuja voi olla useita. Tilintarkastajan on kiinnitettävä erityistä huomiota toimivan johdon tekemien harkintaan perustuvien ratkaisujen vinoutumiin ja siihen, ovatko kirjanpidolliset arviot kohtuullisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen. (Emt., 101–102.)

ISA 250

Standardin vaatimusten tarkoituksena on auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä johtuva olennainen virheellisyys. Tilintarkastajan tulee hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä niiden säädösten ja määräysten noudattamisesta, joiden tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätöksen lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen. Jos säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen vaikuttaa olennaisesti tilinpäätökseen eikä sitä ole otettu huomioon tilinpäätöksessä, tilintarkastajan tulee antaa ehdollinen tai kielteinen lausunto. (KHT-Media 2010, 215, 218, 220.)

ISA 700

Tilintarkastajan on arvioitava, onko valitut ja sovelletut merkittävät tilinpäätöksen laatimisperiaatteet esitetty asianmukaisesti ja ovatko laatimisperiaatteet sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia ja asianmukaisia. Tilintarkastajan on arvioitava tilinpäätös-menettelyjen laadullisia puolia ja viitteitä tarkoitushakuisesta suhtautumisesta toimivan johdon tekemissä harkinnanvaraisissa ratkaisuihin. Tilintarkastajan on arvioitava, sisältääkö tilinpäätös riittävästi tietoja, jotta sen käyttäjien on mahdollista saada käsitys olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöksen informaatioon. Lisäksi tilintarkastajan on arvioitava, onko tilinpäätöksen informaatio relevanttia, luotettavaa, vertailukelpoista ja ymmärrettävää. Tilintarkastaja antaa vakiomuotoisen lausunnon, kun hän toteaa, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Jos tilinpäätöksessä kokonaisuutena on olennainen virheellisyys tai tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen tulee mukauttaa tilintarkastuskertomuksen lausuntonsa. (KHT-Media 2010, 681–683.)

Soveltamisohje 1014

Tilinpäätöksen ei voida todeta noudattavan kansainvälisiä IFRS-tilinpäätösstandardeja, ellei standardin mukaisia kohtia ja pysyvän tulkintakomitean jokaista soveltuvaa tulkintaa ole noudatettu. Tilintarkastaja ei anna vakiomuotoista lausuntoa, jos IFRS-standardien soveltamisesta on poikettu ja poikkeamalla on olennainen vaikutus tilinpäätökseen. (KHT media 2008, 667–668.)

Tilintarkastuksen postulaatit

Tutkielmassa keskitytään todentamisen, hyvän kirjanpitotavan riittävyyden, oikeellisuuden pysyvyyden ja etujen ristiriidattomuuden postulaatteihin. Toiminnan, sen tulosten, tapahtumien tai näihin liittyvän lausuman tai tiedon todentaminen on olennainen osa tilintarkastusta (Riistama 1999, 26). Tilintarkastuksen edellytyksenä on, että tarkastettavalle tiedolle voidaan asettaa kriteerit, jotka sen tulee täyttää (Tomperi 2009, 11). Todentamisessa on kyse tietämisen teoriasta: mitä on pidettävä näyttönä ja millä tavoin se on todennettavissa. Kyse on siitä, miten voimme osoittaa tietävämme, emme ainoastaan luulevamme. (Riistama 1999, 51.) Todentamiseen liittyy evidenssin hankinta tilintarkastuksen menetelmillä (emt., 52–53). Todentaminen antaa luottamusta tiedoista. Luottamus voi olla positiivista tai negatiivista. (Mautz & Sharaf 1961, 43.) Todentaminen ei voi koskaan olla täydellistä ja ehdotonta (Riistama 1999, 52).

Hyvän kirjanpitotavan riittävyyden postulaatin mukaan hyvän kirjanpitotavan noudattaminen johtaa oikeiden ja riittävien tietojen esittämiseen tuloksesta ja taloudellisesta tilanteesta. Oikeiden ja riittävien tietojen esittämiseksi on ilmoitettava liitetietoina tarpeelliset lisätiedot. (Riistama 1999, 61.)

Oikeellisuuden pysyvyyden postulaatin mukaan oikeaksi osoitettua tietoa voidaan pitää oikeana, kunnes voidaan osoittaa toisin. Tilintarkastaja voi olettaa, että hänen toteamansa asiat tapahtuvat todennäköisesti vastaisuudessakin. (Riistama 1999, 62.) Jos näin ei olisi, tilintarkastajalla ei olisi mitään perustetta hylätä tai hyväksyä tilinpäätöksen tietoja (Mautz & Sharaf 1961, 48).

Etujen ristiriidattomuuden postulaatin mukaan tilintarkastajien ja johdon intressit ovat samansuuntaiset. Johto huolehtii yhteisön menestyksestä ja vauraudesta, ja tilintarkastajat tukevat yhteisön sidosryhmiä ja heidän päätöksentekoaan antamalla vahvistusta tilinpäätöstietojen luotettavuudesta. Johto hyötyy varmennetusta tilinpäätöstiedosta. (Mautz & Sharaf 1961, 45.) Etujen ristiriidattomuus on välttämätöntä pitkällä tähtäimellä. Muuten tilintarkastaja ei voi luottaa johdon antamiin tietoihin, kerätä tarvittavaa evidenssiä, todentaa sitä ja tehdä tilintarkastusta kohtuullisin kustannuksin. (Mautz & Sharaf 1961, 45; Riistama 1999, 58.) Lyhyellä aikavälillä voi olla ristiriitoja. Johto voi ajatella, että tilintarkastajan harhauttaminen tuottaa välitöntä hyötyä yhteisölle tai ainakin

johdolle. Tilintarkastajan on oltava tietoinen näistä mahdollisuuksista. (Mautz & Sharaf 1961, 44–45.)

3.2 IFRS 8 -standardin tilintarkastaminen

Tilintarkastajien on nähtävä yhteisö siten kuin johto näkee sen. Tilintarkastajien on ky-
syttävä johdolta, miten liiketoimintaa johdetaan ja onko se segmentoitu. Tilintarkastaji-
en on esitettävä erilaisia testejä ja lisäkyselyitä vahvistaakseen johdon vastaukset. Stan-
dardi vaatii tilintarkastajilta harkintaa ja huolellista analyysia siitä, kuinka yhteisöä joh-
detaan ja kuinka johtajat tekevät päätöksiä. IFRS 8 -standardin myötä tilintarkastajien
täytyy ymmärtää asiakkaan liiketoiminnan luonne ja toiminnot syvällisemmin kuin ai-
emmin. Tilintarkastajien on tunnistettava yhteisön markkinasegmentit, niiden dyna-
miikka ja kilpailulliset seikat. (Deppe & Omer 2000, 53–54.)

Tilintarkastajien on arvioitava, heijastavatko johdon kuvaukset tavasta johtaa liiketoi-
mintaa todellisia tapahtumia. Tilintarkastajien on jäljitettävä segmenttiraportointi sisäi-
sen raportoinnin dokumentteihin, joita johto tuottaa ja käyttää säännöllisesti ympäri
vuoden. (Deppe & Omer 2000, 53.) Tilintarkastajien odotetaan ymmärtävän liiketoi-
mintojen yhteensopivuus toimintasegmenttien kanssa (Lail ym. 2013, 6). Tilintarkasta-
jien tulee ottaa huomioon yhteisön rakenteen eroavaisuudet segmenttiraportoinnissa ja
toimintakertomuksessa (Crawford ym. 2012, 9). Tilintarkastajat tarkastavat tavallisesti,
että yhteisön viestintä sijoittajille on yhdenmukaista segmenttiraportoinnin kanssa (EF-
RAG 2013c, 5). Tilintarkastajien täytyy tarkastaa, että määrällisiä kynnysrajoja on nou-
datettu ja vaadittavat julkaisut on tehty (Deppe & Omer 2000, 53). Tilintarkastajien tu-
lee ottaa huomioon koko yhteisön laajuisissa tiedoissa käytetyt kynnysrajat (Crawford
ym. 2012, 9). Tilintarkastajien on testattava, että kohdistamiset segmenteille ovat vir-
heettömiä ja antavat oikean kuvan (Deppe & Omer 2000, 53). Tilintarkastajien tulee
tunnistaa kullekin segmentille ominaiset riskit ja yhteisöjen huolet segmenttiraportoin-
nin kilpailullisista haitoista (emt., 53). IAS 36 -standardin tarkastamisessa tilintarkasta-
jien on otettava huomioon toimintasegmentit, sillä tilintarkastajien on varmistettava ra-
havirtaa tuottavien yksiköiden määrittely (Dagwell, Windsor & Wines 2003, 10).

IFRS 8 -standardin noudattamista voi olla vaikea tarkastaa, ja tilintarkastajien muutokset segmenttiraportointiin ovat olleet harvinaisia (ACCA 2013, 9). Tilintarkastajille ei ollut täysin selvää, kuinka yksityiskohtaisesti asiakkaiden tulee raportoida segmenteistä noudattaakseen standardin määräyksiä (Crawford ym. 2012, 41). Tilintarkastajien voi olla vaikeaa ilmaista mielipidettä siitä, johtaako segmenttiraportointi oikeaan ja riittävästi esittämiseen, jos käytetään ei-IFRS-tunnuslukuja (SEBI 2012, 3). Tilintarkastajat eivät aina pysty kyseenalaistamaan ei-IFRS-tunnuslukujen laskemisessa käytettyä mitausperustaa (EFRAG 2013c, 6). Paulin ja Largayn (2005, 308) mukaan puutteet segmenttiraportoinnissa johtuvat todennäköisesti siitä, että tilintarkastajat eivät ota tarpeeksi huomioon näitä puutteita. WorldComin tapauksessa lainsäädännön puutteellinen soveltaminen ja tärkeän segmentti-informaation peitteleminen tapahtui luultavasti yhteistyössä tilintarkastajien kanssa (emt., 309). Libbyn, Nelsonin ja Huntonin (2006, 556) mukaan tilintarkastajat vaikuttavat sietävän enemmän virheitä liitetietojulkaisuissa kuin tuloslaskelman, taseen ja rahoituslaskelman numeroissa. Segmenttiraportteja ei tilintarkasteta samassa määrin kuin tilinpäätösten numeroita. Segmentti-informaation täsmäytyksiin tilinpäätöksen lukuihin tilintarkastajat kiinnittävät vähän huomiota. (Lail ym. 2013, 6.)

3.3 IFRS 8 -standardin ongelmien yhteydet ISA-standardeihin ja postulaatteihin

Tässä luvussa syvennetään tutkielman teoreettista viitekehystä analysoimalla IFRS 8 -standardin ongelmia teema-alueittain. Ongelmia analysoidaan ISA-standardien ja tilintarkastuksen postulaattien näkökulmasta tutkielman tekijän omien tulkintojen perusteella.

3.3.1 Harkinnanvaraisuus

ISA 200 -standardin perusteella voidaan arvioida harkinnanvaraisuuden sisältävän olennaisen virheellisyyden riskejä. Harkinnanvaraisuudesta alkavat virheet voivat yhdessä niistä seuraavien muiden virheiden kanssa tehdä segmenttiraportoinnista ja pahimmil-

laan koko tilinpäätöksestä olennaisesti virheellisen. Harkinnanvaraisuuden ongelmat voivat olla kriittisiä varsinkin, jos johto piilottaa tai manipuloi tietoja.

IFRS 8 -standardin tarkastamisessa tilintarkastajan on ISA 250 - ja ISA 200 -standardien mukaan hankittava evidenssiä johdon harkintaan perustuvien päätösten ja arvioiden perusteluista. Johdon arvioiden perusteluiden saatavuus ja kyseenalaistaminen ISA 200 -standardin ammatillisen skeptisyyden mukaisesti muodostavat perustan harkinnanvaraisuuden ongelmien tarkastamiselle. IFRS 8 -standardin tarkastamisessa on kiinnitettävä ISA 700 -standardin mukaisesti huomiota IFRS 8 -standardiin liittyviin tarkoitushakuisiin ratkaisuihin esimerkiksi kohdistamisissa, raportoitavissa tunnusluvuissa ja segmenttien määrittelyissä. ISA 200 -standardin edellyttämä ammatillinen harkinta kytkeytyy harkinnanvaraisuuden ongelmiin. Käsitteet eroavat kuitenkin toisistaan siinä, että ammatillinen harkinta on lain edellyttämää, mutta IFRS 8 -standardin harkinnanvaraisuus on standardin sallimaa. Todentamisen postulaatin soveltaminen on vaikeaa, koska tilintarkastajan on pystyttävä arvioimaan harkinnanvaraisten arvioiden perustumista tiedon määritelmän mukaisesti faktoihin ja arvioiden vastaavuutta todellisuuteen. Harkinnanvaraiset asiat perustuvat monesti ennusteisiin ja eräällä tavalla luuloihin. Harkinnanvaraisuuden tarkastuksessa tulevat vastaan tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet.

Harkinnanvaraisuuden takia johdon on mahdollista manipuloida segmenttejä ja tunnuslukuja sekä piilottaa segmenttien tappioita ja eroja segmenttien tuottavuudessa. Harkinnanvaraisuus tekee tilintarkastajan ja johdon eduista ristiriitaisia, eikä etujen ristiriidattomuuden postulaattia voi välttämättä soveltaa. Myöskään oikeellisuuden pysyvyyden postulaattiin ei voi luottaa täysin, koska segmenttien määrittely voi olla epäjatkuvaa johdon harkinnan takia.

3.3.2 Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittäminen

Harkinnanvaraisuuden tapaan ylimmästä operatiivisesta päätöksentekijästä aiheutuvat ongelmat vaikuttavat koko segmenttiraportoinnin oikeellisuuteen ja ongelmat voivat olla kriittisiä. Tilintarkastajan on selvitettävä ISA 200 - ja ISA 250 -standardien edellyttämässä evidenssin hankinnassa, mitä informaatiota käytetään resurssien kohdistami-

seen ja kuka on vastuussa resurssien allokoinnista ja suorituskyvyn arvioinnista. Tilintarkastajan on suhtauduttava ISA 200 -standardin edellyttämän ammatillisen harkinnan ja skeptisyyden mukaan kriittisesti siihen informaatioon, jota yhteisö kertoo ylimmän operatiivisen päätöksentekijän käyttävän päätöksenteossaan. ISA 200 -standardin mukaisesti tilintarkastajan on arvioitava, ovatko organisaatorakenteesta ilmenevät vastuut ristiriidattomia segmenttiraportoinnin kanssa.

ISA 700 -standardin mukaisesti tilintarkastajan on arvioitava, onko yhteisö pyrkinyt tarkoitushakuisesti vähentämään julkaistavan informaation määrää ylimmän operatiivisen päätöksentekijän avulla. Tilintarkastajan on kiinnitettävä huomiota siihen, että ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määritelmä johtaa riittävien tietojen esittämiseen. Hyvän kirjanpitotavan riittävyys ja etujen ristiriidattomuuden postulaatteja ei voi soveltaa täysin ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tarkastamisessa, jos yhteisö on pyrkinyt tarkoitushakuisesti vähentämään julkaistavan informaation määrää. Todentamisen postulaatin soveltaminen ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tarkastamisessa voi olla vaikeaa, koska yhteisöjen ei ole pakko julkaista tietoa siitä, kuka ylin operatiivinen päätöksentekijä on. Tilintarkastaja voi olettaa oikeellisuuden pysyvyyden mukaan, että ylin operatiivinen päätöksentekijä ja tälle raportoidut tiedot ovat samat vuodesta toiseen, jos yhteisössä ei ole tapahtunut merkittäviä muutoksia.

3.3.3 Toimintasegmenttien määrittäminen

Koska toimintasegmentit määritellään ylimmän operatiivisen päätöksentekijän seuraaman informaation perusteella, segmenttien määrittelyyn ei vaikuta liittyvän tilintarkastusriskiä. Toimintasegmenttien määrittämisen ongelmat ovat silti jonkin verran kriittisiä, koska segmenttien määrittelyihin vaikuttavista tekijöistä ei aina anneta riittävästi tietoa. Jos ylin operatiivinen päätöksentekijä on määritelty väärin eikä tämän seuraamaa informaatiota tiedetä, on toimintasegmenttien todentaminen vaikeaa.

Tilintarkastajien on hankittava evidenssiä siitä, että johto ei yritä valita päätöksentekoon käytettävää tietoa tai määritellä segmenttien rajoja tarkoituksenmukaisesti. Tilintarkastajien on ISA 200 -standardin mukaisesti tarkastettava, että segmenttien määrittelyyn liittyvä evidenssi ei ole ristiriidassa liiketoiminnan todellisesta johtamisesta kertovan

evidenssin kanssa. Matriisiorganisaatiossa rahavirtaa tuottavien yksiköiden määrittelystä kertova evidenssi ja toimintasegmenttien määrittelyyn liittyvä evidenssi eivät saa olla ristiriidassa. Tilintarkastajien on kiinnitettävä ISA 700 -standardin mukaan huomiota siihen, että segmenttien määrittelyt tuottavat relevanttia ja käyttäjien näkökulmasta ymmärrettävää segmentti-informaatiota ja että segmenttien määrittelyyn vaikuttavista tekijöistä annetaan riittävästi tietoa. Hyvän kirjanpitotavan riittävyyden postulaattiin ei voi siis täysin luottaa. Myöskään etujen ristiriidattomuuden postulaatin soveltaminen ei onnistu täysin, koska johtajat voivat määritellä segmenttien rajat vinoutuneesti. Oikeellisuuden pysyvyyden postulaattia voidaan soveltaa tarkastuksessa. Tilintarkastajan ei tarvitse tarkastaa segmenttien määrittelyyn vaikuttavia tekijöitä joka vuosi, jos yhteisössä ei ole tapahtunut merkittäviä muutoksia.

3.3.4 Toimintasegmenttien yhdistäminen raportoitaviksi segmenteiksi

Toimintasegmenttien yhdistämisen ongelmat eivät vaikuta olevan kovin kriittisiä, koska segmenttien yhdistämisen tarkastaminen on melko mekaanista. Jos segmentit on määriteltä alun perin oikein, riittää, että segmenttien yhdistelystä tarkastetaan kaksivaiheisen lähestymistavan soveltaminen, kynnysrajat ja segmenttien samankaltaisuus. Toimintasegmenttien yhdistämisen ongelmat ovat kuitenkin jossain määrin kriittisiä. Todentamisen postulaattia ei voi soveltaa täysin, jos segmenttien yhdistelyperusteista ei tarjota riittävästi tietoa. Toimintasegmenttien yhdistämisen ongelmiin liittyy tilintarkastuksen luontaisia rajoitteita, koska standardin määritelmä taloudellisista ominaispiirteistä on epäselvä. Luontaisten rajoitteiden takia toimintasegmenttien yhdistämisen ongelmat eivät ole niin kriittisiä kuin segmenttien määrittämisen ongelmat.

ISA 200 -standardin mukaan tilintarkastajan on kiinnitettävä huomiota johdon raporteista saatavan evidenssin sekä segmenttien yhdistelystä ja raportoitavista segmenteistä saatavan evidenssin mahdolliseen ristiriitaisuuteen. Toimintasegmenttien yhdistely kokonaan toisen toimialan segmenttien kanssa ei palvele sijoittajia. ISA 700 -standardin mukaan tilintarkastajan onkin huolehdittava siitä, että raportoitavat segmentit tarjoavat riittävästi relevanttia ja ymmärrettävää informaatiota. Hyvän kirjanpitotavan riittävyyden postulaattia ei voi soveltaa, koska yhteisöt eivät välttämättä tarjoa tarpeeksi tietoja segmenttien yhdistelyperusteista ja raportoitavien segmenttien välityksellä. Etujen ristirii-

dattomuuden postulaatin soveltaminen on vaikeaa, koska yhteisöt voivat harhauttaa tilintarkastajaa luomalla keinotekoisen tason yritysrakenteeseensa tai raportointiinsa. Segmenttien yhdistelyjen tarkastamisessa ei voi luottaa oikeellisuuden pysyvyyden postulaattiin, koska kynnysrajojen täyttyminen on tarkastettava vuosittain segmenttien tunnuslukuarvojen muuttuessa.

3.3.5 Raportoitavat tunnusluvut ja segmenttitiedot

Tunnuslukujen ongelmiin ei liity juurikaan tilintarkastusriskiä. Lukujen tarkastaminen on melko mekaanista, jos raportoivat segmentit on määritelty oikein ja kohdistamiset on tehty asianmukaisesti. Manipulaatiomahdollisuudet tekevät tunnuslukujen ongelmista jossain määrin kriittisiä. Tunnusluvut on tarkastettava huolellisesti, sillä tunnusluvut vaikuttavat konkreettisesti ja eniten sijoittajien tekemiin taloudellisiin päätöksiin. Tämä liittyy ISA 200 -standardissa mainittuun olennaisen virheen määritelmään. ISA 250 -standardin mukaan tilintarkastajan on hankittava riittävästi evidenssiä tunnuslukujen raportoinnin noudattamisesta, koska tunnusluvut vaikuttavat välittömästi tilinpäätöksen lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen.

ISA 200 -standardin mukaan on huolehdittava siitä, että toimintakertomus ei ole ristiriidassa segmenttiraportoinnin tunnuslukuevidenssin kanssa. Tunnuslukuista tulee arvioida ISA 700 -standardin mukaisesti johdon tarkoitushakuista suhtautumista, koska johto voi kohdistamisten avulla manipuloida tunnuslukuja. ISA 700 -standardin mukaisesti tilintarkastajan on arvioitava, ovatko tunnusluvut sijoittajien näkökulmasta relevantteja ja riittäviä. Tunnuslukujen tarkastuksessa ei voi luottaa täysin hyvän kirjanpitoavan riittävyyden postulaattiin, koska tunnuslukuja ei välttämättä julkaista tarpeeksi. Raportoitavien tunnuslukujen tarkastamisessa myöskään etujen ristiriidattomuuden postulaattia ei pysty soveltamaan täysin, koska johto saattaa manipuloida segmentti-informaatiota kasvattaakseen tuottavuutta. Tunnusluvut on tarkastettava jokaisesta tilinpäätöksestä, koska ne vaihtuvat tilikausittain. Tunnuslukujen tarkastuksessa ei voi luottaa oikeellisuuden pysyvyyden postulaattiin.

3.3.6 Kohdistamiset ja täsmäytykset

Kohdistamisten ongelmat ovat jossain määrin kriittisiä, koska johtajat voivat kannusteidensa takia kohdistaa kuluja ja arvonalennuksia segmenteille väärin. Tilintarkastajan voi olla vaikea huomata tällaista peittelyä. Väärin kohdistetut kulut vääristävät segmenttien tuottavuutta. Tämä voi vaikuttaa sijoittajien päätöksentekoon, ja se voi olla ISA 200 -standardin mukaan olennainen virhe. Standardissa ei määritellä, miten koko yhteisölle yhteiset kulut ja varat tulee kohdistaa segmenteille. Tämä aiheuttaa epävarmuutta ja johdon harkintaa. Tilintarkastaja voikin vedota ISA 200 -standardissa mainittuihin luontaisiin rajoitteisiin. Muuten kohdistamiset ja täsmäytykset on melko helppo tarkastaa käyttämällä evidenssinä tilinpäätöstietoja, jos tiedot ovat oikeat ja raportoivat segmentit on määritelty oikein.

ISA 200 -standardin mukaan tilintarkastajan on huolehdittava siitä, ettei varojen allokoinnista saatava evidenssi ole ristiriidassa kyseisen omaisuuden myynnistä saatavan evidenssin kanssa. Segmenttikohtaiset tunnusluvut eivät saa olla ristiriidassa tilinpäätöksen tunnuslukujen kanssa. ISA 700 -standardin mukaisesti tilintarkastajan on arvioitava tilinpäätösmenettelyjen laatua, niiden oikeaa esittämistä kohdistamisissa ja vaikutusta segmenttien tuloksiin. Koska sijoittajien on vaikea ymmärtää täsmäytysjulkaisuja eivätkä ne tuota hyödyllistä tietoa (IASB 2013c, 23; Nichols ym. 2012, 82), on tilintarkastajan arvioitava ISA 700 -standardin mukaan täsmäytystietojen ymmärrettävyyttä ja relevanttiutta. ISA 700 -standardin mukaisesti on arvioitava, tarjotaanko täsmäytyksistä ja kohdistamisista riittävästi tietoa vai peitelläänkö eriä kohdistamisissa. Peittelyiden takia hyvän kirjanpitotavan riittävyden postulaattia ei voi täysin soveltaa. Kohdistamisten tarkastamisessa ei voi soveltaa etujen ristiriidattomuuden postulaattia, koska johtajat voivat yhteisönsä menestyksen edistämiseksi tehdä kohdistuksia väärin. Kohdistamisten tarkastuksessa ei voi luottaa oikeellisuuden pysyvyyden postulaattiin, koska kohdistamisia ei tarvitse tehdä jatkuvuuden periaatteen mukaan.

3.3.7 Koko yhteisön laajuiset tiedot

Koko yhteisön laajuisiin tietoihin liittyvät ongelmat eivät ole kriittisiä, koska julkaisuvaatimusten noudattamisen tarkastaminen on melko helppoa kirjanpidosta saatavan evi-

denssin perusteella. Tilintarkastajat voivat vedota ISA 200 -standardissa mainittuihin luontaisiin rajoitteisiin, koska laatijat käyttävät omaa harkintaansa esimerkiksi olennaisuuden määritelmän soveltamisessa.

ISA 700 -standardin mukaisesti tilintarkastajan on kiinnitettävä huomiota johdon tarkoitushakuiseen suhtautumiseen eli siihen, että korkeiden olennaisuusrajojen avulla ei pyritä minimoimaan julkaistavien maiden määrää. ISA 700 -standardin mukaisesti tilintarkastajan on kiinnitettävä huomiota siihen, että maantieteelliset tiedot ovat relevantteja. Sijoittajien on pystyttävä laskemaan niistä tarvitsemansa tunnusluvut. Koko yhteisön laajuisiin tietoihin liittyvissä ongelmissa korostuu ISA 700 -standardin edellyttämä tietojen riittävyyden tarkastaminen, koska yhteisöt julkaisevat vähemmän maantieteellisiä tunnuslukuja tai ne eivät julkaise tietoja lainkaan. Hyvän kirjanpitotavan riittävyyden postulaattiin ei voi täysin luottaa koko yhteisön laajuisten tietojen tarkastamisessa. Etujen ristiriidattomuuden postulaattia ei voi täysin soveltaa, koska standardi mahdollistaa julkaistavien maiden lukumäärän minimoimisen ja tuottojen kohdistamisen alueille siten kuin yhteisö pitää tarkoituksenmukaisena.

3.3.8 Vertailtavuuden puute

Vaikka vertailtavuuden ongelmat voivat vaikuttaa käyttäjien päätöksiin, ne eivät ole kriittisiä. Tilinpäätösten laatijat ja tilintarkastajat eivät voi vertailtavuuden ongelmille juuri mitään, vaan ne aiheutuvat standardin säännöksistä. Tilintarkastajien on silti ISA 700 -standardin mukaan arvioitava, onko segmentti-informaatio vertailukelpoista.

ISA 200 -standardin mukaisesti johdon harkintaan perustuvat ratkaisut eivät saa olla sillä tavoin vinoutuneita, että ne vaikeuttaisivat tarpeettomasti segmenttitietojen vertailua muiden yhteisöjen segmenttitietoihin. Tämä on otettava huomioon esimerkiksi segmenttien yhdistelykriteerien, kynnysrajojen ja kohdistamisten tarkastamisessa. Tilintarkastajien harkinnanvaraisuuden ja erilaisten tulkintojen aiheuttamat vertailtavuuden puutteet ovat estettävissä tilintarkastajien tiukalla sitoutumisella ISA-standardien noudattamiseen. Harkinnanvaraisuus ei voi olla mielivaltaista. Harkinnan on oltava ISA 200 -standardin edellyttämää ammatillista harkintaa, joka pohjautuu lakeihin, eettisiin ohjeisiin, työkokemukseen ja koulutukseen. Vertailtavuuden tarkastamisessa ei voi so-

veltaa etujen ristiriidattomuuden postulaattia, koska yhteisöt saattavat harkitusti tehdä esimerkiksi voitoista kertovista tunnusluvuista vertailukelvottomia. Oikeellisuuden pysyvyyden postulaattia ei voi soveltaa, koska segmenttien muuttuminen vuodesta toiseen sekä muutosten täsmäytysten ja selitysten puuttuminen vaikeuttavat vertailua.

3.3.9 Kilpailu ja tietojen piilottaminen

Varsinaisesti kilpailun ongelmat eivät ole tilintarkastuksessa kriittisiä, mutta kilpailusta aiheutuvat tietojen piilottamisen ongelmat voivat johtaa tilintarkastusriskin toteutumiseen. ISA 200 -standardin mukaan tietojen esittämättä jättäminen luetaan virheellisyyksiin, ja olennaisten tietojen piilottaminen vaikuttaa käyttäjien tekemiin taloudellisiin päätöksiin. Todentamisen postulaattiin ei voi luottaa, jos tilintarkastajilla ei ole tarpeeksi tietoja, joiden luottamusta todentaa. Tietojen piilottamiseen on segmenttiraportoinnissa lukuisia keinoja, joita tilintarkastajien voi olla vaikea havaita. He voivat ISA 200 -standardin mukaan vedota tällöin luontaisiin rajoitteisiin.

Monet tietojen piilottamista helpottavat keinot liittyvät jollain tapaa IFRS 8 -standardin säännöksiin, jotka sallivat harkintaa. Tilintarkastajan on kiinnitettävä ISA 700 -standardin mukaisesti huomiota tarkoitushakuisiin segmenttien yhdistelyihin, kohdistamisiin, vaikeaselkoisiin ilmauksiin ja ei-IFRS-tunnuslukujen käyttöön. Kilpailun ja tietojen piilottamisen ongelmat kytkeytyvät erityisesti ISA 700 -standardin vaatimuksiin riittävästä tiedoista. Tietojen julkaisemisen välttämisen takia hyvän kirjanpitotavan riittävyyden postulaattia ei voi soveltaa. Oikeellisuuden pysyvyyden ja etujen ristiriidattomuuden postulaatteihin ei voi luottaa täysin, koska liiketoimintojen johtamisen, raportointiperiaatteiden ja yhteisön sisäisen rakenteen muuttamisilla voidaan pyrkiä harhautamaan tilintarkastajia. Etujen ristiriidattomuuden postulaatin menettäminen konkretisoituu, kun tilintarkastajat eivät voi varmentaa piilotettujen segmenttitietojen luotettavuutta. Tämä voi aiheuttaa läpinäkyvyyden puutteen takia yhteisön arvostuksen laskun markkinoilla.

3.3.10 Yhteisöjen muutostilanteet ja liikearvon kohdistaminen

Muutostilanteiden ongelmat voivat olla kriittisiä, koska muutostilanteet aiheuttavat usein ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämisen uudelleen. Jos ylin operatiivinen päätöksentekijä määrittää väärin, kertautuvat virheet muualle segmenttiraportointiin. Näin virheet voivat olla ISA 200 -standardin mukaan yhdessä olennaisia. Liikearvon kohdistamisen ongelmat voivat olla kriittisiä, koska liikearvosta hyötyvien rahavirtaa tuottavien yksiköiden määrittämiseen kuuluu runsaasti harkintaa. Tämä tekee liikearvon kohdistamisesta altista manipulaatioille. Liikearvon virheelliset kohdistamiset voivat johtaa olennaisesti virheellisiin arvonalennuskirjauksiin.

Muutostilanteet, arvonalentumiset ja liikearvon kohdistamiset vaativat laajemman evidenssin hankkimista, koska manipulointien mahdollisuudet ovat näissä tilanteissa moninaiset. Muutostilanteissa tilintarkastajat tarvitsevat ISA 200 -standardin edellyttämää ammatillista harkintaa ja skeptisyyttä koko segmenttiraportoinnin ketjun tarkastamisessa ylimmästä operatiivisesta päätöksentekijästä täsmäytyksiin. On tarkastettava, pitääkö muutoksen takia muuttaa ylintä operatiivista päätöksentekijää ja heijastuvatko ylimmän operatiivisen päätöksentekijän muutokset muualle segmenttiraportointiin. Muutostilanteissa skeptisyys on suunnattava samanaikaisesti toiseen ketjuun. On tarkastettava, aiheuttavatko muutokset muutoksia rahavirtaa tuottavissa yksiköissä ja liikearvon kohdistamisissa. Liian alhaiseen toimintasegmenttien ja rahavirtaa tuottavien yksiköiden määrään on suhtauduttava skeptisesti, koska tällä voidaan piilottaa arvonalentumistappioita. Samalla on arvioitava ISA 700 -standardin mukaisesti johdon tarkoitushakuista suhtautumista. Tilintarkastajan on oltava erityisen skeptinen, jos yhteisössä tapahtuu sisäisiä uudelleenorganisointeja tilikaudesta toiseen. Tilintarkastaja ei voi muutostilanteissa luottaa oikeellisuuden pysyvyyden postulaattiin.

ISA 700 -standardin mukaan tilintarkastajan on kiinnitettävä huomiota tilikausien vertailuinformaation vertailtavuuteen muutostilanteissa sekä tiedon riittävyyteen ja relevanttiuteen sijoittajien näkökulmasta. Hyvän kirjanpitotavan riittävyyden postulaattia ei voi täysin soveltaa, koska yhteisöt eivät välttämättä julkaise vaadittavia vertailutietoja. Todentamisen postulaatin soveltaminen on hankalaa, koska tilintarkastaja ei voi ratkaista yksiselitteisesti harkinnanvaraisten tietojen vastaavuutta todellisuuden kanssa. Myös-

kään etujen ristiriidattomuuden postulaattia ei voi täysin soveltaa manipulointimahdollisuuksien takia.

3.4 Yhteenveto

IFRS 8 -standardin ongelmat voidaan tiivistää seuraavaan taulukkoon (taulukko 1). Taulukossa kuvataan ongelmien kriittisyyden aste ja tärkeimmät yhteydet tilintarkastuksen ISA-standardeihin ja postulaatteihin.

Taulukko 1. IFRS 8 -standardin ongelmat ISA-standardien ja tilintarkastuksen postulaattien näkökulmasta

	kriittisyyden aste	yhteydet ISA-standardeihin ja postulaatteihin
harkinnanvaraisuus	korkea	tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi, ammatillinen harkinta ja skeptisyys, evidenssin hankinta, tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet
ylin operatiivinen päättöksentekijä	korkea	ammatillinen harkinta ja skeptisyys, evidenssin hankinta, evidenssin ristiriidattomuuden arviointi, tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi, tietojen riittävyyden arviointi, oikeellisuuden pysyvyys
segmenttien määrittäminen	melko korkea	tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi, tietojen riittävyyden, relevanttiuden ja ymmärrettävyyden arviointi, evidenssin hankinta, evidenssin ristiriidattomuuden arviointi, oikeellisuuden pysyvyys
segmenttien yhdistäminen	melko matala	tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet, evidenssin ristiriidattomuuden arviointi, tietojen riittävyyden, relevanttiuden ja ymmärrettävyyden arviointi
raportoitavat tunnusluvut	melko matala	evidenssin hankinta, evidenssin ristiriidattomuuden arviointi, tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi, tietojen riittävyyden ja relevanttiuden arviointi
kohdistamiset ja täsmäytykset	kohdistamisissa melko matala, täsmäytyksissä matala	tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet, evidenssin ristiriidattomuuden arviointi, tilinpäätösmenettelyjen laadun arviointi, tietojen riittävyyden, relevanttiuden ja ymmärrettävyyden arviointi
koko yhteisön laajuiset tiedot	matala	tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet, tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi, tietojen riittävyyden ja relevanttiuden arviointi
vertailtavuuden puute	matala	tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi, ammatillinen harkinta, tietojen vertailtavuuden arviointi
kilpailu ja tietojen piilottaminen	kilpailussa matala, tietojen piilottamisessa melko korkea	tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet, tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi, tietojen riittävyyden arviointi
muutostilan- teet ja liikearvon kohdistaminen	korkea	ammatillinen harkinta ja skeptisyys, tietojen riittävyyden, relevanttiuden ja vertailtavuuden arviointi, evidenssin hankinta, tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi

IFRS 8 -standardin ongelmat kytkeytyvät tiiviimmin ISA-standardien ja tilintarkastuksen postulaattien seuraaviin osa-alueisiin: tietojen riittävyyden ja relevanttiuden arviointi, johdon tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi, tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet sekä evidenssin hankinta ja evidenssin ristiriidattomuuden arviointi. Koska kyseessä ovat IFRS 8 -standardin ongelmat, IFRS-standardien tarkastamisesta säätävä sovel-

tamisohje 1014 liittyy kaikkiin ongelmiin. IFRS 8 -standardin ongelmat nähdään tilintarkastuksen näkökulmasta tapahtumaketjuna, jossa standardin epäselvyydet ja harkinnanvaraisuus voivat houkutella johdon tarkoitushakuisiin ratkaisuihin, kuten tietojen piilotteluun tai manipulointiin. Tästä voi seurata se, että julkaistavat segmenttitiedot eivät ole riittäviä eivätkä sijoittajille relevantteja. Tilintarkastajat eivät voi välttämättä todeta hankitun evidenssin perusteella, että tilinpäätöksen segmenttitiedot ovat ristiriidattomia toimintakertomuksen, sijoittajaviestinnän, yhteisön organisaatorakenteen ja muiden segmenttiraportoinnin elementtien (ks. kuvio 1) kanssa. Standardin salliman suuren harkinnanvaraisuuden ansiosta tilintarkastajat voivat vedota tilintarkastuksen luontaisiin rajoitteisiin, mikäli tilintarkastusriski toteutuu.

Taulukko 1:n perusteella IFRS 8 -standardin ongelmat kytkeytyvät vähiten tilinpäätösmenettelyjen laadun ja tiedon vertailtavuuden arviointiin sekä oikeellisuuden pysyvyyteen. IFRS 8 -standardin ongelmat eivät aiheudu tiettyjen tilinpäätösmenettelyjen soveltamisesta, vaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän ja segmenttien määrittelyn tarkoitushakuisista ratkaisuksista, joilla pyritään piilottamaan tai manipuloimaan tietoja. Vertailtavuuden ongelmat joudutaan ottamaan annettuina. IFRS 8 -standardin säännösten soveltaminen täysin oikeaoppisesti johtaa väistämättä vertailtavuuden puutteeseen, koska jopa saman toimialan yhteisöjen segmentit eroavat toisistaan. Monille standardin ongelma-alueille on tyypillistä vaihtuvuus vuodesta toiseen. Vain harvojen ongelma-alueiden tarkastamisessa pystytään luottamaan oikeellisuuden pysyvyyden postulaattiin.

Kaikissa standardin ongelmissa on jossain määrin kriittisyyttä. Moniin postulaatteihin ei voi luottaa ongelmien tarkastuksessa, eivätkä edellytykset tilintarkastukselle välttämättä täyty. Taulukko 1:n mukaan kriittisimmissä ongelmissa korostuvat harkinnanvaraisuuden mahdollisuudet sekä tietojen piilottaminen ja manipulointi. Kriittisimpien ongelmien yhteyksissä ISA-standardeihin ja postulaatteihin korostuvat tarkoitushakuisen suhtautumisen ja tietojen riittävyuden arviointi, evidenssin hankinta sekä ammatillinen harkinta ja skeptisyys. Sen sijaan tietojen vertailtavuuden ja ymmärrettävyyden arviointi jää pieneen osaan. Kriittisiä ongelmia pidettiin tilintarkastuksen näkökulmasta haasteina, joiden ratkaisemiseksi tilintarkastus keksii keinot. Tietojen piilottelua torjutaan tarkastelemalla tietojen riittävyttä. Manipulointia torjutaan arvioimalla johdon tarkoitushakuista suhtautumista ja hankkimalla tarpeeksi evidenssiä. Harkinnanvaraisuutta torjutaan lisäämällä omaa harkintaa ja skeptisyyttä. Tietojen vertailtavuuden ja ymmärrettä-

vyöden arviointi ei korostu kriittisissä ongelmissa, koska tilinpäätösten laatijat ja tilintarkastajat eivät voi välttämättä ratkaista vertailtavuuden puutteen ja epäselvien tietojen ongelmia. Standardin säännökset, kuten ei-IFRS-tunnuslukujen salliminen, johtavat usein vertailtavuuden puutteeseen ja tietojen epäselvyyteen.

Vähemmän kriittisissä ongelmissa korostuvat tietojen tarkastamisen mekaanisuus ja ongelmien aiheutuminen standardin säännöksistä tai ulkoisista olosuhteista, ei niinkään tilinpäätösten laatijoista. Vähemmän kriittisten ongelmien yhteyksissä ISA-standardeihin ja postulaatteihin korostuvat tietojen riittävyyden, relevanttiuden ja tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi sekä tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet. Tietojen vertailtavuuden arviointi, evidenssin hankinta, ammatillinen harkinta ja skeptisyys sekä tilinpäätösmenttelyjen laadun arviointi jäävät pieneen osaan.

Vähemmän kriittisissä ongelmissa tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet lieventävät ongelmien kriittisyyden astetta. Vähemmän kriittiset ongelmat nähdään tilintarkastuksen perustyönä. Ongelmien olemassaolo hyväksytään. Ongelmiin vastataan luontaisilla rajoitteilla, eli tarkastustyö suunnitellaan kohtuullisen varmuuden saavuttamisen mukaan. Vähemmän kriittisissä ongelmissa tiedot voidaan tarkastaa mekaanisesti, koska tiedot ovat paremmin saatavilla eikä niihin liity harkinnanvaraisuutta. Ongelmien mekaanisessa tarkastamisessa pidetään silti mielessä olennaiseen virheellisyteen johtavat seikat eli johdon manipulointi ja tietojen piilottaminen. Vähemmän kriittisissä ongelmissa korostuu sijoittajanäkökulma. Sijoittajanäkökulma korostuu, koska segmenttien yhdistäminen, kohdistamisen myötä syntyneet ja täsmäytettävät tunnusluvut sekä koko yhteisön laajuiset tiedot näkyvät konkreettisesti sijoittajille. Tarkastuksen johtopäätöksissä arvioidaan sitä, saavatko sijoittajat riittävän, oikean ja relevantin kuvan päätöksentekoaan varten. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja vertailtavuuden puute joudutaan ottamaan annettuina vähemmän kriittisten ongelmien tarkastamisen mekaanisuuden ja vähäisen harkinnanvaraisuuden takia. Ammatilliselle harkinnalle ja skeptisyydelle ei ole paljoakaan tarvetta. Koska tilintarkastusriski on vähemmän kriittisissä ongelmissa pienempi, ei ole tarvetta laajalle evidenssin hankinnalle.

Yhteisöjen muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen ongelmissa korostuvat yhteydet pääosin samoihin ISA-standardien ja postulaattien piirteisiin kuin kriittisissä ongelmissa. Hieman yllättäen yhteyksiä on myös tiedon relevanttiuden ja vertailtavuuden ar-

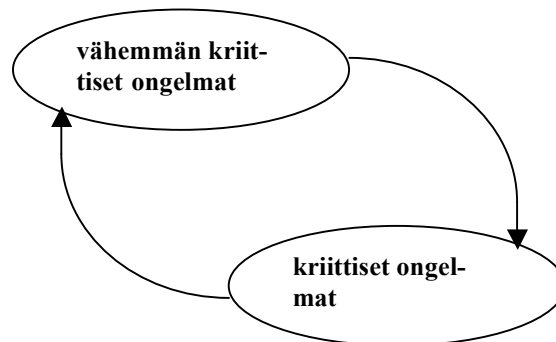
viointiin sekä evidenssin hankintaan. Tiedon relevanttiuden ja vertailtavuuden arviointi korostuu, koska sijoittajien on muutostilanteissa tehtävä osta-, pidä- tai myy-tyyppisiä ratkaisuja. Sijoittajien on saatava päätöksentekoaan varten merkityksellistä tietoa ja pysyttävä vertailemaan yhteisöjä. Evidenssin hankinta korostuu muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen tarkastamisessa, koska muutostilanteissa ei voi luottaa vanhoihin tietoihin ja liikearvon todellisesta arvosta on saatava pitäviä todisteita. Muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen ongelmia pidetään tilintarkastuksen näkökulmasta muiden kriittisten ongelmien tapaan haasteina. Lisäksi niitä pidetään sijoittajan palvelemisena. Muissa kriittisissä ongelmissa sijoittajanäkökulma ei korostunut, koska harkinnanvaraisuus, ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittäminen ja piilotetut tiedot eivät näy sijoittajalle konkreettisesti tilinpäätöksestä. Liikearvo ja muutostilanteet näkyvät sijoittajalle tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta.

Edellä mainitut asiat ovat yhteneväisiä luvun 3.2 IFRS 8 -standardin tilintarkastamisesta kertovien piirteiden kanssa. Myös aiemmassa tutkimuksessa (Crawford ym. 2012, 9; Deppe & Omer 2000, 53; EFRAG 2013c, 5; Lail ym. 2013, 6; SEBI 2012, 3) korostuvat standardin ongelmien yhteydet evidenssin hankintaan sekä evidenssin ristiriidattomuuden ja tietojen riittävyyden arviointiin. Aiemmasta tutkimuksesta (Deppe & Omer 2000, 53; SEBI 2012, 3) käy niin ikään ilmi, että hyvän kirjanpitolavan riittävyyden postulaattiin ei voi täysin luottaa ja että kohdistamisten tarkastamisessa on kiinnitettävä huomiota tilinpäätösmenettelyjen arviointiin. Täsmäytysten tapaisten vähemmän kriittisten ongelmien tarkastamiseen kiinnitetään vähemmän huomiota (Lail ym. 2013, 6). Kynnysrajojen tarkastaminen on mekaanista, tarkastuksen perustyötä (Crawford ym. 2012, 9; Deppe & Omer 2000, 53). Aiemmassa tutkimuksessa (Paul & Largay 2005, 309) tietojen piilottaminen nähdään WorldComin tapauksessa tilintarkastusriskin toteutumiseen johtaneena kriittisenä ongelmana.

Erona yllä analysoituun verrattuna aiempi tutkimus IFRS 8 -standardin tarkastamisesta (ACCA 2013, Crawford ym. 2012, Dagwell ym. 2003, Deppe & Omer 2000, EFRAG 2013c, Lail ym. 2013, Libby ym. 2006, Paul & Largay 2005, SEBI 2012) ei ota huomioon sijoittajanäkökulmaa ja standardin ongelmien erityispiirteitä, joista monet aiheutuvat harkinnanvaraisuudesta ja johdon manipuloinneista. Aiempi tutkimus (Dagwell ym. 2003, 10; Deppe & Omer 2000, 53–54) korostaa IFRS 8 -standardin tarkastamisessa enemmän tarkastuksen perustyötä. Aiemman tutkimuksen (Dagwell ym. 2003, 10; Dep-

pe & Omer 2000, 53–54) perusteella vaikuttaa siltä, että tilintarkastajien mielestä IFRS 8 -standardin tarkastamisessa on tärkeää todentaa ja käyttää ammatillista harkintaa. IFRS 8 -standardin ongelmien monisyisyyden takia segmenttiraportoinnin tarkastamisessa tulee ottaa huomioon myös johdon manipuloinnit, harkinnanvaraisuus ja sijoittajat.

Yhteenvetona IFRS 8 -standardin ongelmat voidaan esittää seuraavan kuvion avulla (kuvio 2).



Kuvio 2. IFRS 8 -standardin ongelmat tapahtumaketjuna

Kuvio 2 kuvaa IFRS 8 -standardin ongelmia tilintarkastuksen näkökulmasta tapahtumaketjuna, jossa esimerkiksi harkinnanvaraisuus voi houkuttaa tietojen piilottamiseen tai manipulointiin ja johtaa ylimmän operatiivisen päätöksentekijän virheelliseen määrittelyyn. Kriittiset ongelmat voivat aiheuttaa vähemmän kriittisiä ongelmia, ja vähemmän kriittiset ongelmat voivat yhdessä tai kertautuessaan johtaa kriittisiin ongelmiin.

Taulukossa 2 on esitetty tilintarkastuksen keinot ratkaista IFRS 8 -standardin ongelmia. Vähemmän kriittisiin ongelmiin tilintarkastus vastaa tarkastuksen perustyöllä ja ottamalla sijoittajat huomioon. Kriittisiä ongelmia pidetään tilintarkastuksen näkökulmasta haasteina, joihin vastataan tilintarkastuksen kontroleilla. Taulukossa 2 esitetään erikseen muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen kriittinen ongelma, jota pidetään tilintarkastuksen näkökulmasta haasteena ja sijoittajien huomioon ottamisena.

Taulukko 2. Tilintarkastuksen keinot ratkaista IFRS 8 -standardin ongelmia

	tilintarkastuksen keino ongelman ratkaisemiseksi
vähemmän kriittiset ongelmat	tilintarkastuksen perustyö, sijoittajien huomioon ottaminen
kriittiset ongelmat	tilintarkastuksen kontrollit: evidenssin hankinta, ammatillinen harkinta ja skeptisyys, tietojen riittävyyden ja johdon tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi
muutostilanteet ja liikearvon kohdistaminen	samat tilintarkastuksen kontrollit kuin kriittisissä ongelmissa, sijoittajien huomioon ottaminen

Teoreettisen viitekehyksen perusteella voidaan esittää teoreettiset vastaukset tutkimuskysymyksiin:

1. Standardin ongelmien yhteyksissä ISA-standardeihin ja postulaatteihin korostuvat tietojen riittävyyden, relevanttiuden, evidenssin ristiriidattomuuden ja johdon tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi, tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet sekä evidenssin hankinta. Ongelmat nähdään tilintarkastuksen näkökulmasta tapahtumaketjuna, jossa esimerkiksi harkinnanvaraisuus voi aiheuttaa tietojen piilottelua ja manipulointia.

2. Kriittisiä IFRS 8 -standardin ongelma-alueita ovat harkinnanvaraisuus, ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittäminen, toimintasegmenttien määrittäminen, tietojen piilottaminen sekä muutostilanteet ja liikearvon kohdistaminen. Kriittiset ongelmat nähdään tilintarkastuksen näkökulmasta haasteina, joihin vastataan tilintarkastuksen kontrolleilla. Näitä ovat evidenssin hankinta, ammatillinen harkinta ja skeptisyys sekä tietojen riittävyyden ja johdon tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi.

3. Yhteisöjen muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen ongelmien yhteyksissä ISA-standardeihin ja postulaatteihin korostuvat ammatillinen harkinta ja skeptisyys, tietojen riittävyyden, relevanttiuden ja vertailtavuuden arviointi, evidenssin hankinta ja tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi. Yhteydet ovat samoja kuin muilla kriittisillä ongelmilla, mutta yhteisöjen muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen ongelmien tarkastamisessa korostuu sijoittajien huomioon ottaminen.

Seuraavaksi vastauksia tutkimuskysymyksiin selvitetään empiirisessä osiossa toimintanalyttisellä tutkimusotteella. Empiirisessä osiossa analysoidaan, millaisina tilintarkastuksen toimijat, tilintarkastajat, näkevät IFRS 8 -standardin ongelmat.

4 IFRS 8 -STANDARDIN ONGELMAT TILINTARKASTAJIEN MUKAAN

4.1 Tutkielman kohderyhmä ja aineiston keruu

Tutkielman kohderyhmänä olivat tilintarkastajat, jotka ovat työssään olleet tekemisissä IFRS 8 -standardin kanssa. Tutkielman empiirisen osion teemahaastatteluihin etsittiin haastateltavia syys-lokakuussa 2013. Haastateltavia kysyttiin kaikista Big Four⁸ -yhteisöistä ja seitsemästä muusta tilintarkastusyhteisöstä. Kaikista Big Four -yhteisöistä yksi tai useampi henkilö selvitti asiaa yhteisössä, ja yksi henkilö lähetti haastattelupyynnön kaikille Suomen KHT-yhdistyksen jäsenille. Haastattelua kysyttiin kasvotusten, puhelimitse tai sähköpostilla yhteensä 29 henkilöltä. Vastaus saatiin 21 henkilöltä, joista kahdeksan kieltäytyi puutteellisen asiantuntemuksensa takia ja yksi kiireidensä takia. 21 henkilöstä 9 lupasi selvittää asiaa yhteisössään. Lopulta 21 henkilöstä kolme suostui haastateltavaksi. Haastateltavat edustavat kolmea eri Big Four -yhteisöä. Yhdestä Big Four -yhteisöstä ei löytynyt yhtään haastateltavaa, vaikka haastateltavaa kysyttiin yhteisöstä kahdelta eri toimistolta seitsemältä eri henkilöltä. Tässä yhteisössä kolme lupasi etsiä haastateltavaa. Kaikilta haastateltavilta kysyttiin vielä erikseen, tuleeko heillä mieleen IFRS 8 -standardin parissa työskenteleviä tilintarkastajia.

Kyselyiden perusteella vaikuttaa siltä, että IFRS 8 -standardin asiantuntijoita on Suomessa suhteellisen vähän. Big Four -yhteisöjä pienemmät tilintarkastusyhteisöt yhtä luokkaan ottamatta ilmoittivat, ettei heidän toimeksiannoissaan olla tekemisissä IFRS 8 -standardin kanssa. Tilintarkastajat eivät välttämättä kiinnitä IFRS 8 -standardin tarkastukseen niin paljoa huomiota kuin muiden IFRS-standardien tarkastamiseen. Vaikeus löytää haastateltavia saattaa tukea Lail ym. (2013, 6) tutkimustulosta, jonka mukaan segmenttiraportteja ei tarkasteta samassa määrin kuin tilinpäätösten numeroita. Vaikeudet löytää haastateltavia voivat johtua myös tilintarkastajien työkiireistä ja ajan puutteesta.

⁸ KPMG, Ernst & Young eli EY, Deloitte ja PricewaterhouseCoopers eli PwC (Carlin ym. 2009, 42)

Teemahaastattelut tehtiin lokakuussa 2013, ja haastattelut litteroitiin marraskuussa 2013. Haastatteluissa vältettiin johdattelevien kysymysten esittämistä. Viimeinen haastateltava ei tuonut ilmi uusia IFRS 8 -standardin ongelmia eikä uusia teemoja. Tämän perusteella voidaan todeta, että haastatteluissa saavutettiin saturaatiopiste jo kolmen haastattelun jälkeen. Koska haastateltavia ei löytynyt kolmea enempää, päätettiin tutkielman empiiriseen aineistoon ottaa kuusi IASB:lle loppuvuodesta 2012 tullutta, IFRS 8 -standardin käyttöönoton jälkeisen tarkastelun kommenttikirjettä. Kommenttikirjeiden lähettäjinä ovat tilintarkastusyhteistöt EY, KPMG, PwC, Deloitte, Mazars ja Grant Thornton. Kirjeet tulostettiin IASB:n internet-sivuilla marraskuussa 2013. Kaikkiaan analysoitavaa aineistoa kertyi 66 sivua. Haastateltavien työkokemus ja haastatteluiden kestot on esitetty taulukossa 3.

Taulukko 3. Haastateltavien työkokemus ja haastatteluiden kestot

	työkokemus tilintarkas- tusalalta	kokemus IFRS 8 -standardista	kesto (min)
HTM A	12 vuotta	”jonkin verran, ei erityisasiantuntija” ⁹	60
KHT A	7 vuotta	”Kaikissa listayhtiöasiakkaissa tulee vastaan. – En ole ehkä alan syväosaaja, mutta asiaa pitää pohtia joka asiakkaan kanssa paljon.”	26
KHT B	10 vuotta	”Olen ollut tietoinen ja tehnyt jollain tasolla töitä koko urani ajan.”	45

4.2 Tutkielman metodikritiikki, validiteetti ja reliabiliteetti

Teemahaastattelujen analysoinnissa on pidettävä mielessä vähäinen haastateltavien määrä. Koska viimeinen haastateltava ei tuonut esiin uusia teemoja, saatiin esiymmärryksen rakentamista varten riittävästi aineistoa IFRS 8 -standardin ongelmista tilintarkastuksen näkökulmasta. Kommenttikirjeet tukevat haastatteluaineistoa. Kommenttikirjeiden analysoinnissa on syytä pitää mielessä se, että IASB (2012b) on kysynyt kirjeiden laatijoilta tähän tutkielmaan verrattuna erilaisia kysymyksiä (liite 2). Osa IASB:n (2012b) kysymyksistä on ollut johdattelevia, kuten ”Saattako nyt parempaa informaatiota, joka auttaa teitä ymmärtämään yhteisön liiketoimintaa?”. Tämä on saattanut vaikuttaa vastauksiin. Toisaalta tilintarkastusyhteisöt kirjoittivat kommenttikirjeisiin myös

⁹ Haastateltavien sitaattit on kirjoitettu helpommin ymmärrettävään muotoon poistamalla turhat täytesanat ja muokkaamalla tekstistä kieliopillisesti oikeaa.

muita havaintojaan standardista kuin IASB:n (2012b) kysymysten aihealueet edellyttivät. Kommenttikirjeaineiston heikkoutena on se, että aineistolle ei ole voitu esittää jatkokysymyksiä. Haastatteluaineistosta onkin pyritty etsimään kommenttikirjeiden teemoja tukevia aineksia. Aineiston analysoinnissa on otettava huomioon aineistomuotojen erot, sillä kirjallisessa muodossa oleva aineisto esittää teemoja eri tavalla kuin alun perin puhutussa muodossa oleva aineisto. Lisäksi on otettava huomioon aineistojen eri kielet, sillä kommenttikirjeet ovat englanninkielisiä, mutta haastattelut tehtiin suomeksi. Koska molemmat aineistot on saatettu kirjalliseen, suomenkieliseen muotoon ja luokiteltu samalla tavalla, voidaan molemmista aineistoista etsiä toistuvia merkityskokonaisuuksia ja uusia teemoja.

Perinteisesti validiudella tarkoitetaan sitä, missä määrin tutkimus antaa tarkan kuvauksen tai selityksen tutkimuksen kohteena olevalle ilmiölle. Kyse on siitä, mitataanko sitä, mitä aiotaan mitata. (Kihn & Ihantola 2008, 88.) Tutkielman teoreettisen viitekehyksen perusteella muodostetut teema-alueet saattoivat ohjata haastateltavia keskittymään tiettyihin ongelmiin. Tämä pyrittiin estämään antamalla haastateltaville mahdollisuus tuoda ilmi vapaasti muita ajatuksiaan IFRS 8 -standardista. Haastatteluiden analysoinnissa oli varottava liiallista pelkistämistä ja juuttumista liian ahtaasti teema-alueisiin. Teeman rajoja pyrittiin venyttämään ja tulkitsemaan haastateltavien kommentteista yhteyksiä muihin teemoihin sekä merkkejä kokonaan uusista teemoista.

Kihnin ja Ihantolan (2008, 92) mukaan kvalitatiivisen tutkimuksen laatua voidaan arvioida sisäisen validiuden, ulkoisen validiuden, rakennevalidiuden, toistettavuuden ja vakuuttavuuden näkökulmista. Sisäisellä validiudella tarkoitetaan tulkinnan sisäistä loogisuutta ja ristiriidattomuutta (emt., 88–89). IFRS 8 -standardin ongelmien, ISA-standardien ja postulaattien yhteyksiä sekä kriittisiä ongelmia oli varottava analysoimasta eri tavalla empiirisessä osiossa kuin teoreettisessa viitekehyksessä. Sisäistä validiutta pyrittiin lisäämään lukemalla teoreettisen viitekehyksen tulkintoja ongelmien yhteyksistä tilintarkastukseen useaan kertaan empiirisen aineiston analyysia tehdessä. Jokaisen teema-alueen tulkinnassa pyrittiin menettelemään loogisesti ja samalla tavalla. Kihnia ja Ihantolaa (2008, 92) mukaillen koko tutkimusprosessin vaiheet, aineisto, sen analyysi ja luokittelu pyrittiin dokumentoimaan mahdollisimman tarkasti. Aineistosta tehdyt tulkinnot pyrittiin perustelemaan selkeästi ja yhtenäisellä tavalla (emt., 92). Tällainen tarkka dokumentointi ja asioiden perustelu auttoivat tutkielman tekijää näkemään paremmin

tulkinnan epäloogisuudet ja korjaamaan ne. Näin pystyttiin selkeyttämään teoreettisen viitekehyksen johdettavuutta aineiston analysointiin sekä analysoinnin myötä tarkentuneeseen teoreettiseen viitekehykseen ja tutkimuksen tuloksiin.

Ulkoisella validiudella tarkoitetaan tulkinnan yleistettävyyttä ja tutkimuksen kontribuution ymmärtämistä suhteessa aiempaan tutkimukseen (Kihn & Ihantola 2008, 89). Ulkoisen validiuden ongelmat tutkielmassa aiheutuivat pienestä haastateltavien määrästä ja siitä, että aiemmassa tutkimuksessa IFRS 8 -standardin ongelmia on tutkittu laajoilla tilinpäätösaineistoilla ja lähinnä tilastollisesti (ks. esim. Bens ym. 2011, Chen & Zhang 2007, Nichols ym. 2012). Tutkielman tarkoituksena ei ollut yleistäminen ulkoisen validiuden perinteisen käsityksen mukaisesti. Tutkielman taustalla oli ajatus siitä, että ihmiset tulkitsevat maailmaa ja ongelmia eri tavoin. Tavoitteena oli perustan rakentaminen yleisempää tilintarkastuksen näkökulmasta tarkasteltavaa IFRS 8 -standardin ja IFRS-standardien ongelmien teorianmuodostusta varten. Tulosten yleistämisessä suhteessa teoriaan on otettava huomioon se, että tilintarkastuslainsäädännön edellyttämä salassapito-velvollisuus on voinut estää haastateltavia kertomasta kaikkia havaintojaan. Haastateltavat ja kommenttikirjeet edustivat kattavasti eri tilintarkastusyhteisöjä, mikä auttoi saamaan aineistosta irti erilaisia näkemyksiä standardin ongelmista. Ulkoiseen validiuteen liitetään myös pelkistäminen (Kihn & Ihantola 2008, 92). Tutkielman menetelmä auttoi lisäämään ulkoista validiutta, koska teemahaastattelu edellyttää aineiston pelkistämistä luokiksi ja teemoiksi.

Lillis (2006, 461) liittää rakenteellisen validiuden teoreettisten käsitteiden operationalisointiin. Teoreettiset käsitteet määriteltiin aluksi käsikirjallisuuden perusteella, mutta määritelmiä syvennettiin teoreettisessa viitekehyksessä aiemman tutkimuksen avulla hahmottelemalla käsitteisiin liittyviä ongelma-alueita. Haastateltavat osallistuivat käsitteiden operationalisointiin luomalla niille merkityksiä, ja käsitteet toimivat väljinä kehyksinä aineistoa analysoitaessa. Kihnia ja Ihantolaa (2008, 92) mukaillen käsitteiden roolia tulkinnan ja johtopäätösten rakentumisessa pyrittiin tekemään läpinäkyväksi ja vakuuttavaksi. Teoreettinen viitekehys ja empiirinen osio rakennettiin samalla tavalla käsitteiden perusteella muodostettujen ongelma-alueiden ja teemojen mukaan.

Reliabiliteetilla tarkoitetaan ristiriidattomuutta eli sitä, tuottaako mittari saman tuloksen mittausta toistettaessa (Kihn & Ihantola 2008, 91). Kvalitatiivisen aineiston tulkitsemi-

nen on subjektiivista, mikä heikentää reliabiliteettia. Toistettavuutta pyrittiin lisäämään kuvaamalla tutkielman tekijän oma viitekehys tarkasti (emt., 92), eli kuvaamalla tutkimuksen tieteenfilosofiset lähtökohdat luvussa 1.4. Vakuuttavuutta lisää triangulointi eli useiden tiedonkeruumenetelmien käyttö (emt., 92). Tutkielman toistettavuutta parannettiin selväpiirteisillä teemoilla, joiden avulla toinen tutkija voi luokitella aineiston lähes samalla tavalla. Aineistoa analysoitaessa aineistoa luettiin useaan kertaan. Aineistolle tehtiin uusi tulkintakierros, jossa pyrittiin tarkastelemaan kriittisesti ja tuorein silmin merkityksiä, teemoja ja näiden välisiä yhteyksiä. Toisella tulkintakerralla päädyttiin samoihin tuloksiin kuin ensimmäisellä analysointikerralla. Kihnia ja Ihantolaa (2008, 92) mukaillen väitteiden paikkansapitävyyttä suhteessa aineistoon sekä havaintojen ja teoriapohjan kytkeä pyrittiin tekemään vakuuttavammaksi, luotettavammaksi ja läpinäkyvämmäksi lisäämällä tekstiin haastateltavien sitaatteja. Aineistosta tehdyt tulkinat perusteltiin, ja empirian sekä teorian yhtäläisyyksien ja erojen syitä pohdittiin.

Reliaabelius liittyy kvalitatiivisessa tutkimuksessa myös mittauksiin vaikuttaviin ulkoiisiin häiriötekijöihin (Kihn & Ihantola 2008, 90). Tutkimuksessa ulkoisia häiriötekijöitä olivat haastateltavien tiukat aikataulut. Nämä häiriöt pyrittiin minimoimaan valmistautumalla haastatteluihin etukäteen, käyttämällä nauhuria ja kysymällä tärkeimmät kysymykset aluksi. Aineiston monipuolisella ja tarkalla tulkinnalla suhteellisen suppeasta aineistosta pyrittiin saamaan mahdollisimman paljon havaintoja ja teemoja irti.

4.3 Aineiston käsittely ja analysointi

Kirjallisessa muodossa olevasta aineistosta etsittiin standardin ongelmia ilmentäviä elementtejä, kuten lauseita, virkkeitä tai useamman virkkeen yhdistelmiä. Näitä kerättiin taulukkoon teoriaosassa määriteltyjen teemojen alle sen mukaan, mitä teemaa elementti edusti parhaiten. Joissakin tapauksissa elementti saattoi sopia useampaan teemaan, ja se laitettiin taulukossa kaikkien sopivien teemojen alle. Aineistosta ilmenevät uudet teemat kerättiin samaan taulukkoon uudet teemat -sarakeeseen. Kun haastattelu tai kommenttikirje oli luokiteltu tällä tavalla, teksti luettiin vielä läpi ja kirjoitettiin muistiin havaintoja aineistosta ja eniten toistuneista teemoista. Luokiteltua aineistoa analysoidaan seuraavaksi. Aluksi esitellään ja analysoidaan IFRS 8 -standardin ongelmat yleisesti. Luvuissa 5.1–5.4 analysointia jatketaan perehtymällä aineistosta ilmeneviin kriittisiin on-

gelmiin, ongelmien yhteyksiin muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen, kommentteihin standardin tilintarkastamisesta sekä uusiin teemoihin. Analysoinnissa kiinnitetään huomiota eniten toistuviin teemoihin, uusiin teemoihin ja teemojen keskinäisiin yhteyksiin.

4.4 IFRS 8 -standardin ongelmien yhteydet tilintarkastukseen

IFRS 8 -standardin ongelmia analysoidaan tässä luvussa teoreettisessa viitekehyksessä hahmoteltujen teema-alueiden mukaan. Taulukko 4 kuvaa eri teema-alueiden esiintymistä empiirisessä aineistossa. Taulukko 4:n perusteella havaitaan, että koko aineistossa toistuivat eniten ylimmän operatiivisen päätöksentekijän, harkinnanvaraisuuden, raportoitavien tunnuslukujen sekä muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen ongelmien teemat. Vähiten oli kohdistamisten ja täsmäytysten, koko yhteisön laajuisten tietojen ja vertailtavuuden puutteen ongelmien teemoja.

Taulukko 4. IFRS 8 -standardin ongelmien teema-alueiden jakautuminen empiirisessä aineistossa

	harkin- nan- varai- suus	ysin ope- ratiivi- nen pää- tök- sente- kijä	seg- ment- tien mää- rittä- mi- nen	seg- ment- tien yhdis- tämi- nen	ra- por- toi- tavat tun- nus- luvut	koh- dis- tami- set ja täsmä- tykset	koko yhtei- sön laajui- set tiedot	ver- tailta- vuuden puute	kilpai- lu ja tietojen piilot- tami- nen	muutos- tilanteet ja liike- arvon kohdis- taminen
HTM A	x	x	x	x	x	x	x		x	x
KHT A	x		x		x				x	x
KHT B	x	x	x						x	x
yht. kpl	3	2	3	1	2	1	1	0	3	3
Deloitte	x	x		x	x		x			x
EY	x	x			x		x	x		x
Grant Thornton	x	x	x	x					x	
KPMG		x	x		x	x		x		
Mazars		x		x		x	x	x	x	x
PwC	x	x		x	x			x		
yht. kpl	4	6	2	4	4	2	3	4	2	3
kaikki yht. kpl	7	8	5	5	6	3	4	4	5	6

Tulokset ovat yhteneväisiä taulukossa 1 hahmoteltujen IFRS 8 -standardin ongelmien kriittisyyden asteen kanssa. Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän, harkinnanvarai-

suuden sekä muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen ongelmia voidaan pitää jos-sain määrin kriittisinä, koska nämä toistuivat eniten haastateltavien puheissa ja kommenttikirjeissä. Raportoitavien tunnuslukujen teeman yleisyys empiirisessä aineistossa oli yllättävää, sillä tätä teemaa ei pidetty taulukossa 1 kriittisenä. Raportoitavien tunnuslukujen teemassa korostuivat tilintarkastajien ajatukset siitä, että ylin operatiivinen päätöksentekijä saattaa tarkastella yksityiskohtaisempaa informaatiota kuin todellisuudessa kerrotaan segmenttiraportoinnissa. Tilintarkastajat ovat usein hyvin perillä yhteisöjen it- ja raportointijärjestelmistä ja ovat mahdollisesti havainneet, miten paljon tietoa ylim-mälle operatiiviselle päätöksentekijälle on tarjolla.

4.4.1 Harkinnanvaraisuus

Harkinnanvaraisuutta liittyi eniten segmenttien yhdistämiseen, ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämiseen, segmenttien määrittämiseen ja liikearvon kohdistami-seen. Harkinnanvaraisuutta liittyi paljon sen harkitsemiseen, mitä yksiköitä, informaatiota ja raportointitasoa ylin operatiivinen päätöksentekijä seuraa. Lisäksi harkinnanva-raisuutta liittyi siihen, mitä lukuja kuuluu esittää segmenttiraportoinnissa ja millaisia selityksiä täsmäytyksistä tarjotaan. KHT A tiivistä harkinnanvaraisuuden tilintarkastuk-sen näkökulmasta seuraavasti:

”Tulkinnanvaraisuudessa on kaksi puolta: se tuo joustoa, mutta se tuo myös har-kintaa. Kun on harkinnasta kyse, ei voi sanoa, onko joku oikein vai väärin. Perustellusti näkemys voi olla hyvinkin toisenlainen. Joskus voi olla hankaliakin tapauksia perustella.”

ISA 200 -standardissa mainitut luontaiset rajoitteet viittaavat tähän: harkintaan perustu-via ratkaisuja voi olla useita. Kuten Deppe ja Omer (2000, 54) totesivat, IFRS 8 -standardi vaatii tilintarkastajilta harkintaa, mikä tuli ilmi empiirisestä aineistosta. Empii-risessä aineistossa harkinnanvaraisuus tilintarkastuksen näkökulmasta ei vaikuttanut olevan niinkään ammatillista harkintaa kuin epävarmuutta johdon harkinnanvaraisten ratkaisujen oikeellisuudesta. ”Tilintarkastajien ei ole helppoa haastaa ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämisen harkinnanvaraisuutta IFRS 8 -standardin määri-telmän ja ohjeistuksen perusteella”, todetaan Grant Thorntonin (2012, 3) kommenttikir-jeessä. Tilintarkastuksen näkökulmasta on pohdittava, voidaanko harkinnanvaraisuuden ongelmia torjua käyttämällä ammatillista harkintaa. Ammatillinen harkinta voi olla on-gelmallista, jos sitä ei voi rakentaa IFRS 8 -standardin tarkastamisessa selvien ohjeiden

ja määritelmien varaan. Empiirisen aineiston perusteella harkinnanvaraisuuden ongelmat vaikuttavat erona teoreettiseen viitekehykseen verrattuna olevan myös tilintarkastuksen ongelmia. Tilintarkastajan harkinta ei välttämättä riitä arvioimaan yhteisön raportointijärjestelmissä olevan evidenssin ja johdon todella seuraaman tiedon ristiriitaisuutta, jos näitä ei pystytä todentamaan.

Erona teoreettiseen viitekehykseen verrattuna tilintarkastajat eivät vaikuttaneet liittävän harkinnanvaraisuuteen tietojen manipulointia tai piilottamista eivätkä siten etujen ristiriidattomuuden postulaatin vaarantumista. Oikeiden vastauksien puuttuessa tiettyä toimintatapaa ei voi tuomita suoraan piilottamiseksi tai manipuloinniksi. Harkinnanvaraisuuden ongelmat eivät tilintarkastajien mielestä ole välttämättä niin kriittisiä kuin teoreettisen viitekehyksen perusteella ennakoitiin. Aineistosta havaitut harkinnanvaraisuuden vaikutukset standardin useaan osa-alueeseen voivat silti tehdä virheistä olennaisia.

4.4.2 Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittäminen

Tilintarkastajat vaikuttivat näkevän ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämisen suurimmaksi ongelmaksi sen, että ylin operatiivinen päätöksentekijä voi käyttää yksityiskohtaisempaa informaatiota kuin mitä raportoidaan muodollisesti. Deloitte (2012a, 3) mukaan standardi soveltuu paremmin perinteiseen sisäiseen raportointijärjestelmään, jossa päätöksentekijälle toimitetaan vakioimuotoinen tiivistelmä kausittain. Standardi ei sovellu Deloitte (2012a, 3) mukaan niin hyvin moderniin IT-perusteiseen järjestelmään, jossa ylin operatiivinen päätöksentekijä voi arvioida räätälöityä tietoa. EY (2012, 4) kuvasi ylimmän operatiivisen päätöksentekijän käyttämän tiedon, päätöksenteossa merkityksellisen tiedon ja segmenttiraportoinnissa esitetyn tiedon välisiä ristiriitoja näin:

”On kysyttävä sitä, eikö ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle tarjotun sisäisen raportoinnin ja todellisuudessa päätöksenteossa relevantin tiedon välillä ole yhteyttä. Standardi luottaa ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle annettuun sisäiseen raportointiin. Tämä voi olla ainoastaan representaatio siitä informaatiosta, joka on todellisuudessa relevanttia päätöksenteossa.”

Tiedon ristiriitoja liittyi myös muutostilanteisiin. IFRS 8 -standardi on saattanut houkuttaa rakentamaan sisäistä raportointia tavalla, joka ei heijasta sitä, miten liiketoimintoja johdetaan (EY 2012, 5). Tilintarkastajien mielestä ylimmän operatiivisen päätöksenteki-

jän käsite on epämääräinen ja ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tunnistaminen ja määrittelemine on haastavaa. Määrittäminen on erityisen hankalaa, jos vastuuta päätöksenteosta on jaettu useille toiminnoille ja tasoille tai yksi osapuoli ehdottaa päätöksiä ja toinen hyväksyy ne (Grant Thornton 2012, 3; PwC 2012, 1). Monet yhteisöt tunnistavat sekä toimeenpanevia että ei-toimeenpanevia henkilöitä sisältävän hallituksen ylimmäksi operatiiviseksi päätöksentekijäksi, mikä voi johtaa heikompaan toimintasegmenttien ja yksityiskohtien raportointiin (Grant Thornton 2012, 3). Corporate governance -sääntöjen mukaan hallituksella on hallinto- ja valvontarooli, mikä ei sovi ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määritelmään (EY 2012, 6). Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän virheellisen määrittelyn nähtiin vaikuttavan kausaalisesti koko segmenttiraportoinnin oikeellisuuteen. ”Jos ylin operatiivinen päätöksentekijä on määritelty väärin, se romuttaa koko kehikon”, KHT B totesi.

Empiirisessä aineistossa ei suoraan viitattu aiemman tutkimuksen (Crawford ym. 2012, 35; Israel Securities Authority 2012, 2) mainitsemaan segmenttien lukumäärän tarkoitukselliseen pienentämiseen tai kilpailullisesti herkän tiedon julkaisemisen välttämiseen ylimmän operatiivisen päätöksentekijän avulla. Tilintarkastajat eivät mahdollisesti uskoneet tietojen manipulointiin tai piilotteluun, koska heidän on vaikea arvioida absoluuttisesti, mitä tietoa ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää ja salataanko jotain. Kausaalisuus voi toimia segmenttiraportoinnin itseään korjaavana mekanismina. Yhteisöt eivät halua määritellä ylintä operatiivista päätöksentekijää väärin, koska tällöin koko segmenttiraportoinnista tulee virheellistä. Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämisessä on jossain määrin olennaisen virheen ja väärinkäytöksen riskiä. Liiketoimintojen johtamisen osoittaminen on keskeistä informaatiota tilinpäätöstietojen käyttäjille, jotka arvioivat johdon suoriutumista tehtävistään etujen ristiriidattomuuden postulaatin mukaisesti. Tähän liittyvät empiirisestä aineistosta selvästi erottuneet teemat: segmenttiraportoinnin, ylimmän operatiivisen päätöksentekijän käyttämisen ja päätöksenteossa relevantin tiedon ristiriitaisuudet sekä päätöksenteon vastuut.

Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän ongelmat liittyvät ISA 200 -standardissa mainittuihin evidenssin ristiriitaisuuden arviointiin ja evidenssin hankintaan. Evidenssin hankinta on vaikeaa, kun ei tiedetä tarkkaan, mitä tietoja ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää päätöksenteossaan. Tämä liittyy todentamisen postulaatin ja tietämisen teorian ongelmiin. Jos sisäinen raportointi on ainoastaan representaatio päätöksenteossa

relevantista informaatiosta, ei segmenttiraportointi voi olla enempää kuin osaraportointi yhteisön liiketoiminnoista. Jos ulospäin raportoitu sisäinen raportointi sisältää vain osan segmenttien määrittämiseen IFRS 8 -standardin mukaan tarvittavasta informaatiosta, ei segmenttiraportointi ole todellista raportointia. Segmenttiraportointi on tällöin ainoastaan raportoinnin representaatiota. Representaatiota ei voi tavoittaa todentamalla ja tietämisen avulla, koska se on halutusta näkökulmasta tehty kuvaus raportoinnista, ei todellista raportointia.

Päätöksenteon vastuiden ongelmat liittyvät ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämisen ongelmiin ja ylimmän operatiivisen päätöksentekijän käyttämään tietoon. Päätöksenteon vastuiden ongelmat ovat päätöksenteon määritelmän ongelmia. Ymmärretäänkö päätöksenteko päätösten ehdottamiseksi, niiden hyväksymiseksi, toimeenpanoksi, hallinnaksi vai valvonnaksi? Johtamisrakenteesta johdettavien vastuiden on oltava todellisia, ei päätöksenteon representaatioita. Deppe ja Omer (2000, 53–54) odottavat myös tilintarkastajilta päätöksenteon tuntemista. Tilintarkastajien on tunnistettava yhteisön johtamistapa, päätöksenteon määritelmä, todellinen vastuunjako sekä vastuuta käyttävien relevantti ja todellinen päätöksenteossa käytettävä tieto.

4.4.3 Toimintasegmenttien määrittäminen

Määrittelyjen ongelmat liittyivät tilintarkastajien mukaan siihen, seuraako johto todella määriteltäviä segmenttejä ja jääkö joku olennainen kokonaisuus raportoinnin ulkopuolelle. KHT B:n mukaan:

”Isoimmat kysymykset toimintasegmenttien määrittämisessä ovat, kuka yhteisössä on ylin operatiivinen päätöksentekijä ja onko toimintasegmentit määriteltäviä tarpeeksi yksityiskohtaisesti.”

Tilintarkastajat näkivät toimintasegmenttien määrittämisen mahdollistavan segmenttien kannattavuustietojen piilottelun, vaikka se HTM A:n mukaan ”voi olla vähän vaikeaa toteuttaa”. KHT A sanoi aiheesta seuraavaa:

”Jos joku tietty liiketoiminta tai maantieteellinen alue on jatkuvasti tappiollista, johdolle voi olla ehkä vähän noloa näyttää, että tämä tietty segmentti on aina tappiollinen. Jos se alkaa tuottaa enemmän [tappiota] ja sille pitäisi tehdä jotain, voi tulla mieleen ehkä se, että jos sen niputtaisi osaksi jotain muuta segmenttiä. Silloin se ei näkyisi niin selvästi.”

Tilintarkastajien mukaan muut liiketoiminnot ja epäjatkuvat toiminnot olivat ongelmallisia toimintasegmenttien määrittämisessä. KHT A:n mukaan joskus muiden liiketoimintojen erä on niin iso, että se täyttää segmentin määritelmän. On pohdittava, mitä muut liiketoiminnot ovat ja miten ne erotetaan muista segmenteistä ja täsmäytyseristä (KPMG 2012, 2). Segmenttien määrittämiseen liittyvät tiedot voivat olla ristiriitaisia, sillä tavat kuvata segmenttejä voivat olla erilaiset tilinpäätöksessä ja johdon kommentaareissa (Grant Thornton 2012, 2).

Määrittelyjen ongelmiin liittyvät tilintarkastuksen näkökulmasta taustalla olevat tiedot, eli jälleen se, mitä informaatiota ylin operatiivinen päätöksentekijä seuraa. ISA 700 -standardin ja hyvän kirjanpitotavan riittävyyden postulaatin mukaisesti tilintarkastajalla on oltava näistä taustatiedoista riittävästi tietoja. Todentamisen postulaatin mukaisesti määrittelyjen taustatietoja verrataan IFRS 8 -standardin tarkastettaville tiedoille asettamiin kriteereihin. Taustatietojen tarkastamiseen kuuluu tilintarkastajiin kohdistettu odotus siitä, että heidän on ymmärrettävä liiketoiminnan luonne ja toiminnot sekä näiden yhteensopivuus toimintasegmenttien kanssa (ks. Lail ym. 2013, 6). Määrittelyjen ongelmiin liittyy kausaalisuutta, koska tilintarkastajan on liiketoimintojen ymmärtämisen jälkeen todennettava, mitä informaatiota ylin operatiivinen päätöksentekijä seuraa. Tämän perusteella tarkastetaan toimintasegmenttien määrittelyt ja se, ettei mitään segmenttejä jää raportoinnin ulkopuolelle.

Teoreettisen viitekehyksen tavoin empiirisessä aineistossa nähtiin mahdollisuudet ISA 200 - ja ISA 250 -standardien määrittelemälle olennaiselle virheellisyydelle ja jopa tilintarkastusriskille, jotka voivat syntyä tietojen piilottelusta. Tilintarkastajat eivät pohtineet sitä, onko informaatio hyödyllistä käyttäjille (ks. Herrmann & Thomas 2000b, 8) tai onko käyttäjien vaikea ymmärtää, mikä muodostaa segmentin (ks. ACTEO / ADEF / MEDEF 2012, 1). Käyttäjänäkökulman poisjääminen voi johtua siitä, että tilintarkastajat näkevät konkreettisten, raportoitavien segmenttitunnuslukujen olevan käyttäjille tärkeämpää tietoa kuin toimintasegmenttien määrittämisen taustalla vaikuttavat, ehkä jopa abstraktit asiat. Toimintasegmenttien määrittämisen ongelmien yhteyksissä tilintarkastukseen korostuvat taustatietojen ja määrittelyjen tarkastaminen sekä tarkkaavaisuus havaita tietojen piilottelua.

4.4.4 Toimintasegmenttien yhdistäminen raportoitaviksi segmenteiksi

Tilintarkastuksen näkökulmasta toimintasegmenttien yhdistämisen suurin ongelma oli yhdistelykriteerien soveltaminen ja erityisesti samankaltaisten taloudellisten ominaispiirteiden vaatimuksen soveltaminen. Yhdistelykriteerejä pidettiin liian tiukkoina sovellettavaksi käytännössä (Mazars 2012, 1). Liian tiukat yhdistelykriteerit voivat johtaa liian suureen toimintasegmenttien määrään ja liian yksityiskohtaiseen segmenttiinformaatioon, mikä on epäkäytännöllistä laatijoille (emt., 8). Laatijoiden voi olla vaikeaa määritellä, mitkä toimintasegmentit ovat riittävän samankaltaisia yhdistämistä varten. Tämä johtaa tulkintojen vaihtelevuuteen, kun standardi ei kerro, mitä ominaispiirteitä tulee ottaa huomioon. (PwC 2012, 2.) Yhdistelyssä todella merkitsevien tekijöiden, kuten riskien ja tuottavuuden, tulisi nousta paremmin esiin (Mazars 2012, 1). HTM A:n mukaan toimintasegmenttien yhdistämisessä ei aina noudatettu kaksivaiheista lähestymistapaa: ”Joskus voi olla ehkä vähän suoraviivaista ja mennään suoraan raportoitaviin [segmentteihin]”. KHT A puolestaan piti kaksivaiheisen lähestymistavan rikkomista ”kertomusasiana”. Lisäksi tilintarkastajat pohtivat sitä, voiko yhteisössä olla vain yksi toimintasegmentti, eli seuraako johto todellakin vain koko yhteisön toimintaa ilman tietoja eri toiminnoista.

Tilintarkastajat vaikuttivat näkevän tietojen ristiriitaisuuden (ks. ESMA 2011b, 12) kuuluvan enemmän ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tarkasteleman tiedon ongelmiin kuin segmenttien yhdistämisen ja raportoitavien segmenttien ongelmiin. Tilintarkastajat eivät vaikuttaneet liittävän toimintasegmenttien yhdistämisen ongelmiin tietojen piilottamisen ja manipuloinnin (ks. EFRAG 2013c, 4; ESMA 2011a, 14; ESMA 2011b, 3, 11) eivätkä tietojen julkaisemisen vähenemisen ongelmia (ks. Nichols ym. 2012, 79). Tilintarkastajat vaikuttivat pitävän segmenttien yhdistämistä mekaanisluonteisena ja keskittyivät yhdistelykriteerien ongelmiin. Tilintarkastajat uskovat havaitsevansa yritysrakenteen ja raportoitavien segmenttien manipuloinnin. Niin ikään tilintarkastajat uskovat havaitsevansa eri alojen segmenttien yhdistämisen ja estävän siten segmenttien lukumäärän vähenemistä. Segmenttien yhdistäminen nähtiin jossain määrin kriittisenä ongelmana. Kaksivaiheisen lähestymistavan rikkomista pidettiin olennaisena virheenä, joka aiheuttaa tilintarkastuskertomuksen mukauttamisen.

Empiirisen aineiston perusteella todentamisen postulaattia ei voi soveltaa yhdistämisen ongelmiin, koska näytöt yhdistelemisestä ovat joskus epäselviä. Koska tilintarkastajat pitivät yhdistelykriteerejä epäselvinä, voidaan tulkita tilintarkastajien toivovan laatijoilta enemmän tietoa yhdistelykriteerien soveltamista selventävistä yhdistelyperusteista. Tilintarkastajat ottivat sijoittajanäkökulman huomioon, sillä he olivat huolissaan ISA 700 -standardin edellyttämästä informaation vertailtavuudesta, kun yhdistämisen tulkinat vaihtelevat. Yhteenvetona voidaan todeta, että tilintarkastajat pitivät segmenttien yhdistämistä ja yhdistelykriteerien soveltamista merkityksellisinä – tosin mekaanisuus- teisina – ongelmina segmenttiraportoinnissa.

4.4.5 Raportoitavat tunnusluvut ja segmenttitiedot

Tilintarkastajien mukaan raportoitavien tunnuslukujen suurimmat ongelmat liittyivät siihen, miten tunnusluvut on määritelty ja mitä informaatiota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee. Jos ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää useita suorituskyvyn mittareita, on pohdittava, mitä julkaisuja vaaditaan (KPMG 2012, 2; PwC 2012, 4).

PwC:n (2012, 4) mukaan julkaistavien tunnuslukujen määrä ei ole kasvanut IFRS 8 -standardin myötä. EY:n (2012, 5) mukaan kaikkia suorituskyvyn avaintunnuslukuja ei tarvitse välttämättä esittää. Näin voi käydä, jos ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee tunnuslukuja, joita ei ole IFRS-tilinpäätöksessä ja jotka eivät ole avaintunnuslukuja. KHT A sanoi ei-IFRS-tunnusluvuista seuraavaa:

”Jos segmentin tuloutusperiaate poikkeaa IFRS-tuloksesta, on kerrottava läpinäkyvästi, miten tuloutusperiaate voi poiketa IFRS-tuloksesta. On kerrottava myös, millä perusteella käytetään eri menettelyjä.”

Tilintarkastajat eivät vaikuttaneet liittävän raportoitavien tunnuslukujen ongelmiin raportoitavien tunnuslukujen tahallista piilottelua tai manipulointia (ks. CFO Forum 2012, 4; Fiva 2011b, 2; Givoly ym. 2000, 15–16, 18; Nichols & Street 1999, 39; Paul & Largay 2005, 307). Tilintarkastajat eivät vaikuttaneet myöskään ottavan kantaa tietojen risitiriitaisuuteen (ks. FRRP 2010, Nichols ym. 2012, 84). Tilintarkastajat vaikuttivat keskeyttävän tunnuslukujen ja ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tarkasteleman informaation määrittämiseen. Tilintarkastajat vaikuttivat uskovan, että näistä asioista evidenssin hankkiminen ISA 200 -standardin mukaisesti paljastaa tietojen tahallisen peitte-

lyn ja manipuloinnin. Raportoitavien tunnuslukujen ongelmien yhteyksissä tilintarkastukseen korostui myös sijoittajien huomioon ottaminen ISA 700 -standardin tietojen riittävyyden ja relevanttiuden vaatimusten mukaisesti. Tilintarkastajat toivoivat sijoittajien takia ei-IFRS-tunnuslukujen taustojen avaamista ja harmittelivat tärkeiden tunnuslukujen julkaisemisen karttamista.

4.4.6 Kohdistamiset ja täsmäytykset

Kohdistamisten ja täsmäytysten ongelmissa tilintarkastajat kiinnittivät erityisesti huomiota informaation laatuun, yksityiskohtaisuuteen, selkeyteen ja ymmärrettävyyteen. HTM A:n mukaan ”joskus kohdistamisia ja täsmäytyksiä ei ole eritelty niin tarkkaan ja ne voisi ehkä selvittää ja dokumentoida paremmin”. Mazarsin (2012, 6) mukaan segmentti-informaation tunnuslukuja ei ole aina helppoa yhdistää laajan tuloslaskelman tunnuslukuihin. Täsmäytyssarake ei auta useimmissa tapauksissa ymmärtämään segmentti-informaation ja tuloslaskelman eroja. Tilinpäätösten laatijoiden on selitettävä selkeämmin täsmäytettävien erien eroja, jotka johtuvat erilaisista tilinpäätösperiaatteista raportoitavien segmenttien määrien ja tilinpäätöksen määrien välillä, sisäisistä segmenttien täsmäytyksistä sekä koko yhteisölle yhteisten kulujen kohdistamisesta. (Emt., 6–7.) HTM A:n mukaan kohdistamiset ja täsmäytykset voivat olla ”vähän virhealttiimpia”:

”On tietysti teoriassa mahdollista, ettei niistä huomaisi niin helposti [virheitä]. – Käytännössä yksittäisiä segmenttejä ei tarkasteta, joten on enemmän mahdollisuuksia, ettei se menisi ihan putkeen. Kohdistamisista ei voi [tarkastaa] esimerkiksi kulujen allokointia ihan samalla tarkkuudella.”

Tilintarkastajat eivät vaikuttaneet havaitsevan kohdistamisissa ja täsmäytyksissä tietojen manipulointia tai piilottamista (ks. Deloitte 2012b, 4; EFFAS FAC Commission 2012, 3; Ettredge & Wang 2013, 5; FRC 2012, 7; Nichols ym. 2013, 281) tai varojen uudelleenallokoinnin ja epäsymmetrisyyden ongelmia (ESMA 2011b, 14). Tilintarkastajat eivät ole välttämättä voineet havaita kaikkea manipulointia ja tietojen piilottamista, kun yksittäisiä segmenttejä ja kohdistamisia ei voi tarkastaa kovin tarkkaan. Mahdollisesti kohdistamisten ja täsmäytysten epäselvän informaation ymmärtäminen vie tilintarkastajilta aikaa, mikä on pois virheiden löytämiseltä. Tämä on yhdenmukaista Lailin ym. (2013, 6) tutkimustulosten kanssa siinä, että täsmäytyksiin kiinnitetään vähän huomiota. Kohdistamisten osittainen tarkastaminen on silti ristiriidassa Deppen ja Omerin

(2000, 53) vaatimuksen kanssa siitä, että tilintarkastajien on testattava kohdistamisia segmenteille. Samoista syistä yksittäisen tilinpäätöserän, kuten varojen, epäsymmetrisyyteen ja uudelleenallokointiin ei välttämättä kiinnitetty niin paljoa huomiota. Varojen epäsymmetrisyyttä ja uudelleenallokointia ei ole ehkä arvioitu merkittäviksi riskeiksi tarkastuksen suunnittelun riskiarvioinnissa.

Tilintarkastajat vaikuttivat keskittyvän enemmän sijoittajien saaman informaation ymmärrettävyyteen kuin siihen, että sijoittajille tarjottu tieto voi olla virheellistä. Tällainen ristiriita vaatii tilintarkastajilta aiempaa suuremman huomion kiinnittämistä kohdistamisten ja täsmäytysten virhealttiuteen, jotta vaatimus sijoittajille tarjottavasta ymmärrettävästä ja laadukkaasta informaatiosta toteutuu.

4.4.7 Koko yhteisön laajuiset tiedot

Tilintarkastajien mukaan koko yhteisön laajuisten tietojen ongelmat olivat määritelmien ongelmia. HTM A:n mukaan on pohdittava sitä, meneekö maantieteellinen myynti tiettyyn maahan asiakkaiden vai yhtiön sijainnin mukaan ja mihin maahan luetaan myyntiyhtiön kautta menevät myynnit. Varojen todellinen sijaintipaikka on ongelmallinen, jos juridisesti yhtiö on tietyssä paikassa mutta fyysisesti muualla tai varat liikkuvat. HTM A:n mukaan raportointiperustan luotettavuutta on mietittävä. HTM A:n mukaan ”järjestelmästä saatavat luvut vaativat vähän jatkopohdintaa siitä, millä perusteella ne ovat siellä”. Tilintarkastajat havaitsivat koko yhteisön laajuisten tietojen ongelmissa jonkin verran tietojen julkaisematta jättämistä. Esimerkiksi tietoa suurimmista asiakkaista ei aina julkaistu, vaikka tämä on kriittistä tietoa nykyisessä taloustilanteessa (Mazars 2012, 7). HTM A:n mukaan:

”Joskus on toivottu vähän tarkempaa erittelyä: onko mielekästä esittää koko Eurooppa ja miten sitä pilkotaan. Jos tosi isolla [yhteisöllä] on Suomi ja muut, pitäisi niitä muitakin vähän eritellä.”

Tilintarkastajat eivät vaikuttaneet havaitsevan koko yhteisön laajuisten tietojen tahallista peittelyä tai manipulointia (ks. Herrmann ja Thomas 2000b, 10; Tsakumis ym. 2006, 38). Tilintarkastajat vaikuttivat pitävän standardia epäselvänä koko yhteisön laajuisten tietojen määrittelyjen ongelmissa ja olennaisuusrajojen soveltamisessa. Tietojen julkaisematta jättäminen johtui tilintarkastajien mukaan enemmänkin tietämättömyydestä ja

erilaisista määrittelyiden tai olennaisuusrajojen tulkinnoista kuin tahallisuudesta. Tilintarkastuksen näkökulmasta koko yhteisön laajuisten tietojen ongelmat liittyvät kiinteästi määrittelyiden kyseenalaistamiseen, minkä HTM A ilmaisi viittaamalla järjestelmässä olevien lukujen perusteiden jatkopohdintaan. Määritelmien ongelmia on ratkaistava Crawfordin ym. (2012, 9) ohjeistuksen mukaisesti kiinnittämällä huomiota tarkastuksessa kynnyksirajoihin. Jos tietoja jätetään julkaisematta tai eri maiden tietoja ei eritellä tarpeeksi, eivät sijoittajat saa relevanttia tietoa. Toisaalta tilintarkastajat eivät vaikuttaneet olevan huolissaan sijoittajien saamien maantieteellisten tunnuslukutietojen vähenemisestä (ks. Crawford ym. 2012, 19; Herrmann & Thomas 2000a, 299; Hope ym. 2009, 175; IASB 2012a, 10). Tämä johtui luultavasti siitä, että tilintarkastajat työskentelevät tarkastuksessa tiiviisti asiakasyritystensä ja lainsäädännön parissa. Sijoittajien toiveet ylimääräisistä tunnusluvuista eivät siten kuulu suoraan tilintarkastajien vastuualueeseen.

4.4.8 Vertailtavuuden puute

Tilintarkastajien mukaan vertailtavuuden puutteen ongelmat liittyivät johdon seurantaan. Johdon seurantatavan takia on KPMG:n (2012, 1) mukaan tehtävä valintoja tietojen vertailtavuuden ja relevanttiuden välillä. EY:n (2012, 2) mukaan kahdella muuten identtisellä yhteisöllä voi olla erilainen voitto tai tappio, koska yhteisöt ovat määritelleet esimerkiksi ylimmän operatiivisen päätöksentekijän eri tavoin. Mazarsin (2012, 6) mukaan hyvin erilaisten toimintasegmenttien tunnuslukujen julkaiseminen estää käyttäjiä vertailemasta yhteisöjen suorituskykyä. Yhteisöjen tulisi julkaista erilaisista tilinpäätösperiaatteista aiheutuvien, täsmäytettävien erien kohdistamisia, jotta käyttäjät voisivat vertailla segmenttien tuloksia paremmin. Mazarsin mukaan läpinäkyvyyden puute segmenttiraportoinnissa on haitallista vertailtavuudelle. (Emt., 7.)

Tilintarkastajat eivät viitanneet varsinaisesti tietojen piilotteluun tai manipulointiin. Tilintarkastajat eivät nähneet vertailtavuuden puutteen aiheutuvan suoraan ei-IFRS-tunnusluvuista ja näiden täsmäytyksistä tai segmenttien määrittelyiden jokavuotisista muutoksista (ks. EFFAS FAC Commission 2012, 2; ESMA 2011b, 6, 21; European Commission 2007, 9). Tilintarkastajien käsityksistä ei vaikuttanut ilmenevän tilintarkas-

tajien tulkintojen tai joustavuuden eroavaisuuksia IFRS 8 -standardin tarkastamisessa (ks. Alali & Cao 2010, 84; Zeff 2007, 293).

Vertailtavuuden ja läpinäkyvyyden puute ei tilintarkastajien mielestä aiheudu tietojen tahallisuudesta piilottelusta tai manipuloinnista, sillä vertailua varten tarpeellisia tietoja saattaa puuttua jo muutenkin standardin säännösten takia. Tilinpäätöksessä voi standardin mukaan olla riittävästi tietoja, mutta standardi ei vaadi julkaisemaan kaikkia selityksiä ja yksityiskohtia. Tilintarkastajat ja tilinpäätösten laatijat eivät voi IFRS 8 -standardin johdon seurantatavalle, ylimmän operatiivisen päätöksentekijän erilaisille määrittelytavoille, erilaisille tunnusluvuille ja tilinpäätösperiaatteille mitään. Koska tilintarkastajat joutuvat ottamaan annettuna standardiin sisään rakennetun vertailtavuuden puutteen, ei ammatilliselle harkinnalle ja tilintarkastajien erilaisille tulkinnoille jää juurikaan tilaa.

Tilintarkastajat näkivät vertailtavuuden puutteen aiheutuvan standardin kausaalisen ketjun alkuvaiheen käsitteistä (ks. kuvio 1): ylimmästä operatiivisesta päätöksentekijästä sekä tähän liittyvästä johdon seurantatavasta ja tilinpäätösperiaatteiden valinnasta. Ketjun alkuvaiheen käsitteet ovat lähellä standardin periaatepohjaisuutta ja aiheutuvat standardin säännöksistä. Ei-IFRS-tunnusluvut ja täsmäytykset ovat enemmänkin seurausta IFRS 8 -standardin perusperiaatteen eli johdon seurantatavan soveltamisesta. Tilintarkastajat vaikuttivat luottavan oikeellisuuden pysyvyyden postulaattiin, koska standardin periaatepohjaisuus pysyy samana.

4.4.9 Kilpailu ja tietojen piilottaminen

Tilintarkastajien mukaan kilpailun ongelmat liittyivät kaupallisesti herkän informaation julkaisemiseen ja siihen, ettei kilpailijoiden tarvitse välttämättä julkaista samoja segmenttitietoja. HTM A:n mukaan joillekin yhteisöille tiedot suurimmista asiakkaista saattavat olla kaupallisesti herkkiä. KHT B:n mukaan:

”Missä menee raja, että informaation antaminen ei ole haitallista yhtiölle ja että esimerkiksi kilpailijat eivät saa sellaista informaatiota, joka vahingoittaa yhtiötä? – – Kirjanpitolain alaisilla yhtiöillä ja IFRS-standardien alaisilla konserneilla on erilaiset raportointivelvollisuudet. Jos kilpailijayhtiö ei joudu kertomaan segmentteittäin mitään tietoa ja pystyy tavallaan pimittämään liiketoiminnan kannat-

tavuuden eri toiminta-alueittain ja toinen taas joutuu kertomaan sen, voi siitä olla joissakin tapauksissa liiketoiminnallista haittaa.”

Tilintarkastajien mukaan tietojen piilottamisen ongelmia olivat tappiollisen toiminnon piilottaminen osaksi muita toimintoja ja liikearvon arvonalentumisten piilottaminen. KHT B:n mukaan ”ei ole poissuljettua, etteikö [toimintasegmenttien määrää] olisi haluttu [minimoida liikearvon arvonalentumisten piilottamiseksi] tai pyritty tekemään tätä”. Mazarsin (2012, 8) mukaan synkässä taloudellisessa tilanteessa ylintä operatiivista päätöksentekijää voi houkuttaa muuttaa sisäisen organisaation rakennetta siten, että raportoitavien segmenttien koostumus muuttuu. Siten liikearvon alaskirjauksia voidaan piilottaa (emt., 8).

Tilintarkastajat havaitsivat tietojen piilottamiseen lukuisia keinoja, minkä takia tilintarkastajat voivat vedota ISA 200 -standardissa mainittuihin luontaisiin rajoitteisiin. Tilintarkastajat eivät vaikuttaneet kuitenkaan kiinnittävän huomiota kohdistamisiin eivätkä vaikeaselkoisten ilmausten ja ei-IFRS-tunnuslukujen käyttöön tietojen piilottamisen ja kilpailun ongelmissa (Ettredge & Wang 2013, 5; European Commission 2007, 9; Paul & Largay 2005, 309). Tilintarkastajat eivät nähneet kohdistamisten ja ei-IFRS-tunnuslukujen aiheuttavan tietojen piilottamista edellä mainituista syistä (ks. s. 61–62). Tilintarkastajat eivät luultavasti havainneet tietojen piilottelua vaikeaselkoisten ilmausten avulla, koska he vaativat usein asiakkaitaan selventämään vaikeaselkoisia ilmauksia. Tilintarkastajat luottavat siihen, että tietojen piilottelu paljastuu viimeistään ilmauksia selvennettäessä.

Tilintarkastajat vaikuttivat korostavan samaa kuin aiemmassa tutkimuksessa (Deppe & Omer 2000, 53), jonka mukaan kilpailu ja tietojen piilottaminen edellyttävät tilintarkastajilta ja tilinpäätösten laatijoilta mukautumista. ISA-standardit ja postulaatit eivät ota kantaa yhteisölle hyödyllisen ja haitallisen informaation julkaisemiseen ja näiden rajoihin. Yhteisön on vain hyväksyttävä mahdollisen haitallisen informaation julkaiseminen hyödyllisen informaation ohella ja luotettava hyödyllisen informaation positiivisiin vaikutuksiin. Esimerkiksi sijoittajat saattavat kiinnostua enemmän avoimesta yhteisöstä.

4.4.10 Yhteenveto

Teoreettisessa viitekehyksessä, luvussa 3.4 esitettiin IFRS 8 -standardin ongelma-alueiden tärkeimmät yhteydet tilintarkastuksen ISA-standardeihin ja postulaatteihin (taulukko 1). Nämä yhteydet tarkentuivat ja muuttuivat hieman empiirisen osion perusteella. Taulukko 5 havainnollistaa tilintarkastajien näkemysten ja tilintarkastusyhteisöjen kommenttikirjeiden perusteella analysoituja IFRS 8 -standardin ongelmien tärkeimpiä yhteyksiä ISA-standardeihin ja postulaatteihin. Taulukko 5 kuvaa myös teemoja, joiden näkökulmasta tilintarkastajat tulkitsivat IFRS 8 -standardin ongelmia. Tilintarkastajien rakentamia teemoja käsitellään tarkemmin luvussa 5.4.

Taulukko 5. IFRS 8 -standardin ongelmien yhteydet ISA-standardeihin ja postulaatteihin tilintarkastajien mukaan sekä tilintarkastajien rakentamat teemat

	yhteydet ISA-standardeihin ja postulaatteihin	olennaisimmat erot teoreettiseen viitekehukseen verrattuna	tilintarkastajien rakentamat teemat
harkinnanvaraisuus	luontaiset rajoitteet, evidenssin ristiriidattomuuden arviointi, etujen ristiriidattomuus	tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi ja ammatillinen harkinta eivät korostuneet	tilintarkastajien ammatillinen harkinta epävarmuutena, määritelmien ongelmat, perusteluiden hakeminen
ylin operatiivinen päätöksentekijä	evidenssin hankinta, evidenssin ristiriidattomuuden arviointi, etujen ristiriidattomuus	tarkoitushakuisen suhtautumisen ja tietojen riittävyyden arviointi, oikeellisuuden pysyvyys sekä ammatillinen harkinta eivät korostuneet	mitä tietoa päätöksentekijä tarkastelee, raportoinnin representaatiot, päätöksenteon vastuut, määritelmien ongelmat, yhteisön johtamistavan tunteminen, tietämisen ongelmat
segmenttien määrittäminen	evidenssin ristiriidattomuuden, tietojen riittävyyden ja tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi	sijoittajanäkökulma ja oikeellisuuden pysyvyys eivät korostuneet	määritelmien ongelmat, mitä tietoa päätöksentekijä tarkastelee, taustatiedot, liiketoiminnan ymmärtäminen
segmenttien yhdistäminen	tietojen vertailtavuuden arviointi	tietojen riittävyyden ja evidenssin ristiriidattomuuden arviointi ei korostunut	mekaanisluonteisuus, mitä tietoa päätöksentekijä tarkastelee, määritelmien ongelmat, epäselvät perusteet, tulkintojen vaihtelevuudet
raportoivat tunnusluvut	evidenssin hankinta, tietojen riittävyyden ja relevanttiuden arviointi	tarkoitushakuisen suhtautumisen ja evidenssin ristiriidattomuuden arviointi ei korostunut	mitä tietoa päätöksentekijä tarkastelee, määritelmien ongelmat, perusteiden avaaminen
kohdistamiset ja täsmäytykset	tietojen ymmärrettävyyden arviointi, oikeellisuuden pysyvyys ja etujen ristiriidattomuus	luontaiset rajoitteet, evidenssin ristiriidattomuuden ja tietojen riittävyyden arviointi eivät korostuneet	informaation laatu ja yksityiskohtaisuus, virhealttius, yksittäisiä segmenttejä ei tarkasteta välttämättä, perusteiden avaaminen
koko yhteisön laajuiset tiedot	tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi	tietojen riittävyyden ja relevanttiuden arviointi ei korostunut	määritelmien ongelmat, tietämättömyys, erilaiset tulkinat, perusteiden avaaminen ja jatkopohdinta, epäselvyys, määrittelyiden kyseenalaistaminen, raportointiperustan luotettavuus
vertailtavuuden puute	tietojen relevanttiuden ja vertailtavuuden arviointi, oikeellisuuden pysyvyys	tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi ja ammatillinen harkinta eivät korostuneet	standardin periaatepohjaisuus, perusteiden avaaminen, standardiin sisään rakennettu vertailtavuuden puute otetaan annettuna
kilpailu ja tietojen piilottaminen	luontaiset rajoitteet, tarkoitushakuisen suhtautumisen, tietojen riittävyyden, relevanttiuden ja vertailtavuuden arviointi, evidenssin hankinta	ammatillinen harkinta ja skeptisyys eivät korostuneet	perusteiden avaaminen, tilintarkastajien ja laatijoiden mukautuminen, hyödyllisen ja haitallisen informaation raja

IFRS 8 -standardin ongelmat kytkeytyivät tiiviimmin etujen ristiriidattomuuden postulaattiin, evidenssin hankintaan sekä evidenssin ristiriidattomuuden, johdon tarkoitushaikuksen suhtautumisen, tietojen riittävyyden, vertailtavuuden ja relevanttiuden arviointiin. IFRS 8 -standardin ongelmat kytkeytyivät tilintarkastajien mukaan pääosin samoihin ISA-standardien ja postulaattien piirteisiin kuin teoreettisessa viitekehyksessä. Tilintarkastajat vaikuttivat kuitenkin luottavan enemmän postulaatteihin ja ottavan enemmän huomioon sijoittajien näkökulman kuin teoreettisen viitekehyksen perusteella ennakoitiin.

Tilintarkastajat eivät vaikuttaneet havaitsevan ongelmien yhteyksissä tilintarkastukseen niin paljoa evidenssin hankintaa, tietojen piilottelua ja manipulointia kuin teoreettisen viitekehyksen perusteella ennakoitiin. Tilintarkastajat pitivät silti evidenssin hankintaa, todentamista ja tietojen piilottelua standardin soveltamiseen liittyvinä uhkina. Esimerkiksi ylimmän operatiivisen päätöksentekijän seuraamaa tietoa oli hankala todentaa ja se saattoi mahdollistaa tietojen piilottamisen. Ammatillinen harkinta ja tietojen ristiriitaisuus eivät korostuneet tilintarkastajien näkemyksissä niin vahvasti kuin teoreettisen viitekehyksen perusteella ennakoitiin. Tilintarkastajat eivät vaikuttaneet pitävän standardia kovin ongelmallisena. Tilintarkastajat uskoivat suoraviivaiseen tarkastusprosessiin ja harkinnanvaraisten asioiden perusteluiden loogiseen avaamiseen. Tarvetta ei ole niin laajalle pohdinnalle kuin tulokseen tai taseeseen vaikuttavissa asioissa. Tilintarkastajat olivat tietoisia tilintarkastuksen perustehtävästään varmentaa oikeaa tietoa tilinpäätöstiedon käyttäjiä eli myös sijoittajia varten. Voidaan pohtia silti sitä, tulisiko tilintarkastajien tiedostamat uhat, tietojen piilottelu ja manipulointi sekä evidenssin hankinnan ja todentamisen vaikeudet, ottaa aiempaa vahvemmin mukaan segmenttiraportoinnin riskiarviointiin ja tarkastusprosessiin.

5 MUUTOSTILANTEET, LIIKEARVO, KRIITTISET ONGELMAT JA UUDET TEEMAT TILINTARKASTAJIEN MUKAAN

5.1 Yhteisöjen muutostilanteet ja liikearvon kohdistaminen

Tilintarkastajien mukaan muutostilanteet vaativat uudelleenarviointia. HTM A:n mielestä tilintarkastajalta vaaditaan muutostilanteissa enemmän harkintaa ja kyseenalaistamista. HTM A:n mukaan ”muutostilanteissa on ehkä isompi ongelma liikearvon uudelleen kohdistaminen”. KHT A:n mukaan:

”Jos konsernin rakenne muuttuu kaupan seurauksena, pitää arvioida uudestaan segmenttiraportoinnin päätösvalta tai pitääkö joku [raportoitava segmentti] poistua. – – [Muutostilanteissa] on myös kohdistamisista kyse. – – Jos myydään merkittävää liiketoimintaa ja jos myynnistä tulee tulosta, mihin segmenttiin se laitetaan vai laitetaanko mihinkään?”

HTM A:n mukaan liikearvon alaskirjauksia voidaan piilotella muutostilanteissa ja rahavirtaa tuottavien yksiköiden avulla:

”Aikaisemmin yhteisöllä oli jokin rahavirtaa tuottava yksikkö, mutta nyt [muutostilanteen jälkeen] sitä ei sellaisena ole, vaan se jakautuu vaikka kahdeksi. Näissä tilanteissa standardi sanoo, että liikearvo pitää systemaattisesti kohdistaa näille uusille [rahavirtaa tuottaville yksiköille]. Sitä voi joku käyttää hyväkseen. Jos siellä on joku huono rahavirtaa tuottava yksikkö, liikearvoa siirretään hyvin kannattavaan ja vältetään mahdollinen alaskirjaus. Standardi sanoo, että kohdistaminen pitäisi tehdä käypien arvojen suhteessa. Se ei käytännössä aina ole ehkä niin helppoa [määrittää], mitkä ne käyvät arvot siinä tilanteessa ovat olleet.”

Myös KHT B:n mukaan rahavirtaa tuottavat yksiköt ovat ongelmallisia:

”Jos yksikkö jouduttaisiin jakamaan kahteen rahavirtaa tuottavaan yksikköön ja toinen puoli tekee tulevaisuudessa hirveästi voittoa ja toinen tappiota, – – jouduttaisiin tappiollisen yksikön liikearvoa alaskirjaamaan. Jos [nämä] katsottaisiinkin yhdeksi rahavirtaa tuottavaksi yksiköksi sillä perusteella, että esimerkiksi segmenttiraportoinnin taso sallii sen, voivat voitot ja tappiot netottaa toisensa. [Silloin] liikearvoon ei tule alaskirjattavaa.”

Aiemman tutkimuksen (AASB 2012, 3; Paul & Largay 2005, 305) tavoin tilintarkastajat olivat havainneet muutostilanteissa ja liikearvon kohdistamisessa mahdollisuuksia tietojen esittämättä jättämiseen ja manipulointiin. Todentaminen voi olla hankalaa, kun etu-

jen ristiriidattomuuden postulaattiin ja johdon antamiin tietoihin ei voi välttämättä luottaa. Tilintarkastajat vaikuttivat korostavan ammatillista harkintaa ja skeptisyyttä johdon tarkoitushakuisen suhtautumisen arvioinnissa. Tilintarkastajat eivät olleet törmänneet räikeään standardin rikkomiseen, jossa rahavirtaa tuottavat yksiköt olisi määriteltä raportoitavien segmenttien tasolle. Standardin säännös rahavirtaa tuottavan yksikön määrittämisestä toimintasegmenttitasolle on melko selkeä, eikä harkinnanvaraisuudelle jää tässä juurikaan tilaa.

Erona teoreettiseen viitekehykseen verrattuna (Canadian Accounting Standards Board 2012, 6; CICA 2012, Hayn & Hughes 2006, 230; IASB 2013c, 7, 19) tilintarkastajat eivät korostaneet sijoittajien huomioon ottamista, koska tietojen vertailtavuuden ja relevanttiuden puutetta sekä informaation vaikutusta käyttäjien päätöksentekoon ei ilmenyt empiirisestä aineistosta. Vaikka tilintarkastajat mainitsivat muutostilanteiden vaikutukset ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämiseen, eivät he ottaneet niinkään huomioon muutosten vaikutusta koko segmenttiraportoinnin käsitteiden kausaaliin ketjuun (ks. s. 47). Myöskään ISA 200 - ja ISA 250 -standardien edellyttämää evidenssin hankintaa ei vaikuttanut ilmenevän tilintarkastajien näkemyksistä.

Koska tilintarkastajien näkemyksissä korostuivat uudelleenarviointi, harkinta ja kyseenalaistaminen, pitivät tilintarkastajat evidenssin ja yhteisöjen ratkaisujen pohdintaa evidenssin hankintaa tärkeämpänä. Muutostilanteissa ja liikearvon kohdistamisessa evidenssi itsessään on harkinnanvaraista eikä se ole välttämättä suoraan todennettavissa ja täsmäytettävissä tilinpäätöstietoihin. Samasta syystä tilintarkastajat pitivät muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen segmentti-informaatiota itsessään niin harkinnanvaraisena, että sitä voi olla vaikeaa tehdä sijoittajille nykyistä ymmärrettävämmäksi, relevantimmaksi ja universaalisemmaksi vertailua varten.

KHT A otti jossain määrin huomioon segmenttiraportoinnin kausaalisuuden. KHT A liitti muutostilanteisiin ylimmän operatiivisen päätöksentekijän mahdollisen muuttumisen lisäksi raportoitavien segmenttien muutokset ja muutosten vaikutukset kohdistamiin. Muutostilanteiden vaikutusta segmenttiraportoinnin kaikkiin osa-alueisiin ei kuitenkaan suoraan mainita, vaan tilintarkastajat vaikuttivat keskittyvän harkinnanvaraisuuden ja raportoinnin ytimiin. Samalla oletetaan, että segmenttiraportoinnin muut osa-

alueet korjaantuvat kuin itsestään, kun kiinnitetään huomiota ydinalueisiin, eli ylimpään operatiiviseen päätöksentekijään, raportoitaviin segmentteihin ja kohdistamisiin.

Yhteisöjen muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen ongelmien yhteydet tilintarkastukseen voidaan tiivistää seuraavaan taulukkoon (taulukko 6).

Taulukko 6. Muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen ongelmien yhteydet ISA-standardeihin ja postulaatteihin sekä tilintarkastajien rakentamat teemat

	yhteydet ISA-standardeihin ja postulaatteihin	olennaisimmat erot teoreettiseen viitekehukseen verrattuna	tilintarkastajien rakentamat teemat
muutostilanteet ja liikearvon kohdistaminen	ammattillinen harkinta ja skeptisyys, tarkoitushakuisen suhtautumisen ja tietojen riittävyyden arviointi	Tietojen relevanttiuden ja vertailtavuuden arviointi sekä evidenssin hankinta eivät korostuneet. Muutostilanteita ei liitetty koko segmenttiraportoinnin käsitteiden kausaaliseen ketjuun.	uudelleenarviointi, kyseenalaistaminen, määritelmien ongelmat, evidenssin harkinnanvairaus ja pohdinta, segmenttiraportoinnin itseään korjaava mekanismi

Tilintarkastajat vaikuttivat kytkevän muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen ongelmia pääosin samoihin ISA-standardien ja postulaattien piirteisiin kuin teoreettisessa viitekehyksessä (ks. taulukko 1). Evidenssin hankinta ja sijoittajien huomioon ottaminen eivät korostuneet niin vahvasti, koska tilintarkastajat vaikuttivat luottavan segmenttiraportoinnin itseään korjaavaan mekanismiin. Tilintarkastajien ei ole välttämättä mahdollista keskittyä täysillä sijoittajien palvelemiseen, kun aikaa voi mennä manipulointien selvittämiseen ja tietojen riittävyydestä huolehtimiseen.

Tilintarkastajat vaikuttivat juuttuvan standardin määritelmiin ja näiden ongelmiin. Tämä vaikeuttaa kausaalisen yhteyden hahmottamista muihin käsitteisiin, vaikka muut käsitteet ovat olennainen osa määritelmien ymmärtämistä. Katsominen määritelmien ulkopuolelle ja ratkaisujen hakeminen muista standardin käsitteistä voi auttaa tarjoamaan sijoittajille relevantimpaa informaatiota.

5.2 Kriittiset ongelmat

Tilintarkastajat eivät nähneet IFRS 8 -standardin aiheuttavan kovinkaan paljoa kriittisiä ongelmia, jotka voivat johtaa tilintarkastusriskin toteutumiseen. KHT A:n mielestä mitään ongelmista eivät olleet kriittisiä. HTM A:n mukaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittäminen voi aiheuttaa kriittisiä ongelmia:

”Voi olla vähän tulkintaa. Standardihan monessa kohtaa sanoo, että jos nämä [luvut] raportoidaan ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle, tämä luku pitää ilmoittaa. Teoriassa voisi ajatella, [että] jätetään vaikka jostakin virallisesta raportista pois, mutta muuten se voisi olla kiinnostuksen kohteena. – – Voi tietenkin olla, että niitä [tunnuslukuja] ei haluta julkaista.”

HTM A:n mukaan toimintasegmenttien yhdistäminen ja jossain määrin standardiin liittyvät määrittelyt, kuten toimintasegmenttien määrittäminen, voivat aiheuttaa kriittisiä ongelmia:

”Ehkä tavallaan jos raportoitaisiin vaikkapa vain yksi operatiivinen segmentti, vaikka niitä olisi useampia.”

Myös KHT B:n mielestä segmenttien määrittäminen voi aiheuttaa kriittisiä ongelmia:

”Sanotaan näin, että se voi johtaa ketjureaktioon. Jos liikearvon kohdistaminenkin on tehty segmentin tasolle, sanoisin sen mahdollistavan mahdollisimman suuren tulosvirheen.”

HTM A:n mukaan muutostilanteet voivat aiheuttaa kriittisiä ongelmia. KHT B:n mukaan liikearvon kohdistaminen voi johtaa kriittisiin ongelmiin:

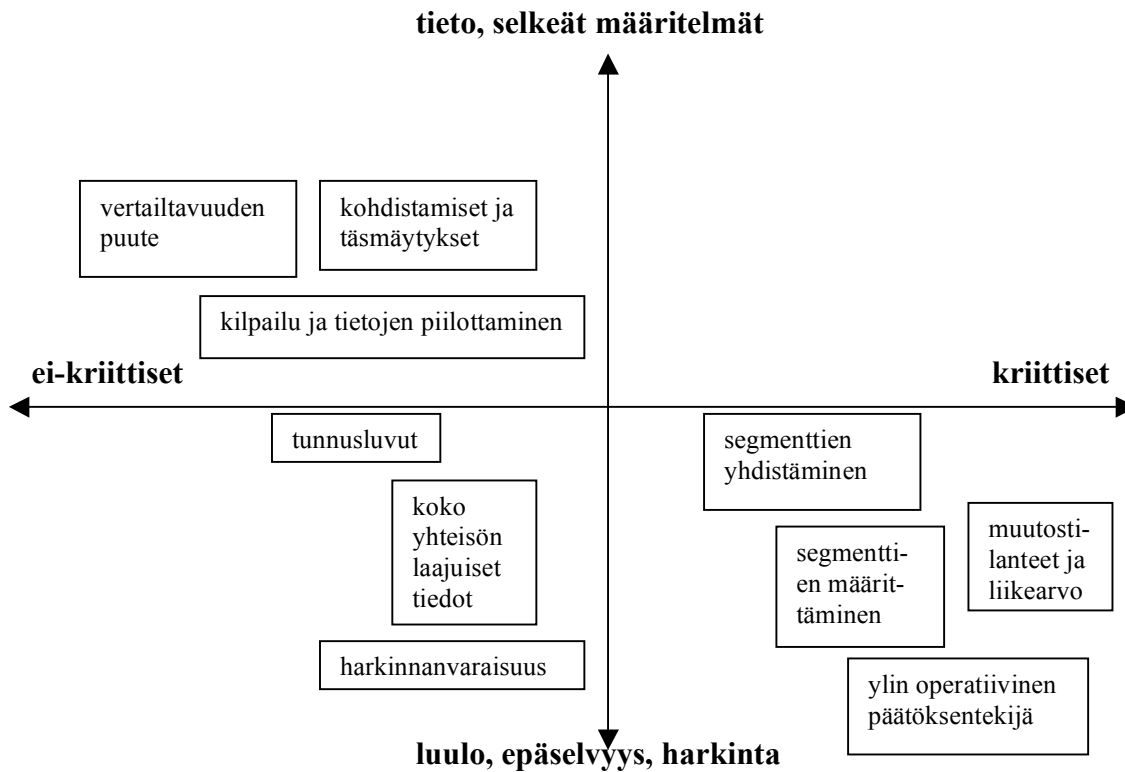
”Onhan se aina mahdollista, jos segmentit on asetettu liian korkealle ja vastaavasti rahavirtaa tuottavat yksiköt asetetaan liian korkealle. – – Siinä voidaan käyttää harkintaa ja arviota ehkä.”

Teoreettisen viitekehyksen kanssa samoja kriittisiä ongelmia olivat ylimpään operatiiviseen päätöksentekijään, segmenttien määrittämiseen sekä muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen liittyvät ongelmat. Erona teoreettiseen viitekehykseen verrattuna tilintarkastajat eivät pitäneet harkinnanvaraisuuden ongelmia kriittisinä. Tietojen piilottaminen ei ollut tilintarkastajien mukaan erikseen kriittinen ongelma, vaikka HTM A viittasi tähän ylimmän operatiivisen päätöksentekijän ongelmia pohtiessaan. Erona teoreettiseen viitekehykseen verrattuna tilintarkastajat pitivät segmenttien yhdistämisen ongelmia kriittisinä. Teorian tavoin ongelmiin liitettiin kausaalisuutta, johon KHT B

viittasi puhuessaan ketjureaktiosta. Teorian tavoin tilintarkastajien puheissa kriittisistä ongelmista korostuivat harkinnanvaraisuuden mahdollisuudet, tietojen piilottamiset ja manipuloinnit. Tämä pakottaa tilintarkastajat pohtimaan ISA 700 -standardin edellyttämää johdon tarkoitushakuista suhtautumista ja tietojen riittävyttä sekä käyttämään ISA 200 -standardin vaatimaa ammatillista harkintaa. Teoreettisen viitekehyksen tavoin kriittisiä ongelmia pidettiin haasteina, jotka tilintarkastus ratkaisee omilla kontroleillaan. Erona teoreettiseen viitekehykseen verrattuna ISA 200 -standardin edellyttämät ammatillinen skeptisyys ja evidenssin hankinta eivät korostuneet tilintarkastajien näkemyksissä.

Tietojen piilottelun ei uskottu olevan suoraan mahdollista, koska tilintarkastajat uskovat ammattitaitoonsa ja siihen, että tietojen piilottelu havaitaan. Ammatillista skeptisyyttä ei mainittu erikseen, koska ongelmat pystytään ratkaisemaan ja havaitsemaan ammatillisen harkinnan avulla. Harkinnanvaraisuus ei ollut tilintarkastajien mielestä erikseen kriittinen ongelma, koska tulkintakysymykset voidaan ratkaista monesti keskustelemalla ja tulkintoja perustelemalla. Tilintarkastajat keskittyivät enemmän hankitun evidenssin luotettavuuteen kuin varsinaiseen evidenssin hankintaan. Tarvittavaa evidenssiä saadaan luultavasti tilintarkastajien mielestä kohtalaisen helposti – jos ei muuten, niin keskustelemalla ja perusteluita hakemalla. Segmenttien yhdistämistä pidettiin kriittisenä ongelmana luultavasti siksi, koska tilintarkastajat ovat työssään kohdanneet paljon fokusoituneita liiketoimintoja. Näissä segmenttien erottaminen yhteisön liiketoimintalinjoista ei ole välttämättä yksinkertaista, jos johto väittää seuraavansa tietoa vain yhdestä toiminnosta. Jälleen esiin nousevat pohdinnat siitä, mitä tietoa johto todella seuraa.

IFRS 8 -standardin ongelmat voidaan asettaa seuraavaan kuvioon (kuvio 3), jossa ongelmien kriittisyyden aste kasvaa oikealle mentäessä. Lähes kaikissa ongelmissa toistui pohdinta siitä, mitä tietoa ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee. Ongelmat voidaan jakaa niiden vaikeuden perusteella karkeasti kahteen luokkaan. Vaaka-akselin yläpuolella olevissa ongelmissa ylimmän operatiivisen päätöksentekijän seuraaman tiedon hahmottaminen ei ole niin ongelmallista. Määritelmät ovat suhteellisen selkeitä, ja kyse on enemmän todentamisen postulaatin mukaisesta tiedosta kuin luulosta. Vaaka-akselin alapuolella on epäselvää, mitä tietoa päätöksentekijä tarkastelee. Ongelmiin liittyy paljon harkintaa ja epäselvyyttä. Tiedon sijaan joudutaan turvautumaan luuloihin.



Kuvio 3. IFRS 8 -standardin ongelmat kriittisyyden sekä luulon ja tiedon mukaan

Kuviosta nähdään, että kaikille kriittisille ja melko kriittisille ongelmille ovat ominaisia harkinnanvaraisuus ja epäselvyys siitä, mitä tietoa ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee. Kaikkien standardien ja lakien soveltamiseen sisältyy aina harkinnanvaraisuutta, koska yhteisöt ja tilanteet ovat hyvin erilaisia. Täysin yksiselitteisiä ja universaaleja standardeja on mahdoton laatia. Myös IFRS 8 -standardiin sisältyy paljon standardiin sisään rakennettua ja standardille ominaista harkinnanvaraisuutta, jota ei voi poistaa kokonaan. Kuten KHT A totesi, harkinnanvaraisuus ei välttämättä ole huono asia, sillä se tuo joustoa. Liika harkinnanvaraisuus kuitenkin kasvattaa manipulointien ja tietojen piilottamisen mahdollisuuksia sekä tilintarkastusriskin toteutumista. Taulukko 2:ssa mainittuihin tilintarkastuksen kontroleihin kriittisiin ongelmiin vastaamiseksi voidaan lisätä uusina kontroleina perusteluiden ja läpinäkyvyyden vaatiminen sekä tilintarkastajien mukautuminen standardiin sisään rakennettuun harkinnanvaraisuuteen.

5.3 IFRS 8 -standardin tilintarkastaminen

Tarkastusprosessi eteni kaikkien haastateltujen tilintarkastajien mukaan samalla tavalla. Ensin selvitetään, minkä lukujen avulla yhteisö seuraa liiketoimintaansa, kuka on ylin

operatiivinen päätöksentekijä ja mitä tietoa tämä tarkastelee. Seuraavaksi määritetään segmentit standardin mukaan ja arvioidaan kynnysrajojen avulla, mitkä niistä ovat raportoitavia segmenttejä. Lopuksi varmistutaan raportoitavien lukujen oikeellisuudesta. KHT B:n mukaan:

”Tarkastaminen on lähinnä vain lukujen johtamista yhtiön sisäisestä raportoinnista segmenttiliitetietoon – – ja varsin mekaanista tai analyttisluonteista.”

HTM A oli samaa mieltä:

”Kun on raportointijärjestelmän jollain tavalla testannut, [IFRS 8 -standardin tarkastaminen] on lähinnä vain täsmäytysharjoitus. [Tarkastamisessa täsmäytetään] raportoitavat luvut ja järjestelmä tai raportointi.”

Haasteena on KHT B:n mukaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittäminen:

”Jos nyt jostain syystä ei löydetäisikään sitä [ylintä operatiivista päätöksentekijää], se voi romuttaa tämän.”

Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämisen lisäksi Grant Thorntonin (2012, 4) kommenttikirjeessä mainittiin haasteena raportoitavien segmenttien määrittämiseen käytettävän datan kyseenalaistaminen.

HTM A:n mukaan standardin tarkastamiseen liittyy keskustelua asiakkaan kanssa, johdon arvioiden ja johtopäätösten kyseenalaistamista, perusteluiden hakemista, harkintaa sekä yhteisön ja sen ongelmakohtien tuntemista. KHT A:n mukaan johdon tekemien oletusten johdonmukaisuutta on seurattava vuodesta toiseen. HTM A:n mukaan muutostilanteissa käydään tarkemmin läpi liikearvon testauslaskelmat sekä tunnusluvut ja niiden perusteet. Myös vertailutiedot on oikaistava. HTM A:n mukaan ”[vertailutietoja] on vaikea laatia niin tarkasti, ja niissä voi olla ehkä helpommin virheitä”.

Segmenttiraportoinnin tarkastukseen ei välttämättä kiinnitetä niin paljoa huomiota HTM A:n mukaan seuraavasta syystä:

”Segmentti-informaatio voi olla erinäköinen kuin konsernirakenne, joten ei sitä ehkä ihan samalla tavalla tarkasteta. Yksi syy tietysti on se, että siinä ei sinällään kirjata mitään, eli se ei johda tulos- tai oman pääoman virheeseen. – – En tiedä, onko kovinkaan moni täysin erikoistunut segmenttiraportointiin.”

KHT B oli samaa mieltä:

”Kyse ei ole niin arvionvaraisesta erästä, etteikö lukuja voitaisi todentaa kohtalaisen yksinkertaisilla toimenpiteillä oikeellisiksi. – – Tilinpäätöksen keskeisin

informaatio tulee tuloslaskelmasta ja taseesta ja niihin menee valtaosa työstä. – – Se [segmenttiraportointi] on yksi asia muiden joukossa, ja sanoisin, että se harvemmin erityisesti korostuu.”

KHT A puolestaan korosti segmenttiraportoinnin tarkastamisen tärkeyttä:

”Segmenttiraportointi on ihan yhtä lailla meidän oman riskiarviointimme pohjana, kun mietimme, mihin kohdennamme oman työn. Pidän sitä [segmenttiraportointia] ihan samanlaisena osatilinpäätöksenä kuin mitä tahansa muutakin. Se on tärkeä liitetieto, ja siihen pitäisi [suhtautua] sellaisella vakavuudella.”

Vakavampaa suhtautumista voi puoltaa myös se, että Grant Thorntonin (2012, 4) kommenttikirjeen mukaan tilintarkastajat vaativat tilinpäätösten laatijoilta melko usein muutoksia tai lisäyksiä segmenttiraportointiin.

IFRS 8 -standardin tiettyjen ongelma-alueiden tarkastamisen mekaanisuutta ja tilintarkastuksen perustyötä ilmeni teorian tavoin (ks. s. 45) tilintarkastajien vastauksista. Tilintarkastajat näkivät IFRS 8 -standardin tarkastusprosessin etenevän samalla tavalla kausaalisesti kuin standardin säännöksistä (Anttila ym. 2009, 324–326) ja ongelmien suhteista toisiinsa (kuvio 1) ilmenee. ISA 200 - ja ISA 250 -standardeissa mainittu evidenssin hankinta korostui tilintarkastajien kuvauksissa tarkastusprosessista. Tilintarkastajat mainitsivat erilaisia evidenssin hankintaan käytettäviä tarkastusmenetelmiä, kuten perusteluiden hakemista keskustelemalla johdon kanssa. Evidenssin hankintaan liittyy tilintarkastajien vastauksien perusteella todentamisen postulaatti. Tilintarkastajat yhdistivät todentamisen postulaatin erityisesti sen todentamiseen, mitä tietoja ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee. Tilintarkastajat vaikuttivat luottavan enemmän todentamisen postulaattiin kuin teoreettisen viitekehyksen perusteella (ks. s. 43) ennakoitiin. Myös ISA 200 -standardin sekä Deppen ja Omerin (2000, 54) edellyttämiä ammatillista harkintaa ja skeptisyyttä sekä harkinnanvaraisuudesta aiheutuvia luontaisia rajoitteita ilmeni vastauksista.

Tilintarkastajien kommentteissa IFRS 8 -standardin tarkastamisesta ei ilmennyt juurikaan sijoittajien näkökulman huomioon ottamista eikä pelkoa tietojen piilottelusta tai manipuloinnista. Tilintarkastajat vaikuttivat siis luottavan todentamisen postulaatin lisäksi etujen ristiriidattomuuden postulaattiin, mutta muihin postulaatteihin tilintarkastajat eivät pystyneet luottamaan täysin. Tilintarkastajien käsitykset IFRS 8 -standardin

tarkastamisen tärkeydestä ja vaativuudesta erosivat paitsi keskenään myös aiemmasta tutkimuksesta (ks. ACCA 2013, 9; Lail ym. 2013, 6; Libby ym. 2006, 556).

Koska tilintarkastajat näkivät IFRS 8 -standardin tarkastamisen olevan mekaanista, tarkastuksen perustyötä ja ”täsmäytysharjoitus”, on evidenssin hankinta keskeistä. Tilintarkastajilla on oltava jotain, mihin täsmäyttää yhteisön raportoimia tietoja. Todentamisen uskottiin olevan mahdollista, koska evidenssi saadaan lopulta keskustelemalla johdon kanssa ja vaatimalla perusteluita. Ylin operatiivinen päätöksentekijä ja tämän tarkastelemat tiedot vaikuttivat olevan tilintarkastajien mukaan tarkastusprosessin lähtö- ja pääte piste. Tarkastusprosessin alun ja lopun välissä on evidenssin hankintaa ja täsmäyttämistä. Tarkastustyö ei saa olla liian mekaanista, vaan täsmäyttämässä on pidettävä mukana ammatillinen harkinta ja skeptisyys. Muutostilanteet katkaisevat täsmäytysprosessin. Tarkastuksessa haetaan evidenssiä ja tehdään täsmäyttämistä niin pitkään, jotta voidaan olla varmoja siitä, ettei tietoja piilotella tai manipuloida. Jos tarkastusprosessi on pelkkää täsmäyttämistä, herää kysymys siitä, unohtuuko sijoittajien huomioon ottaminen standardin tarkastamisessa. Toisaalta tilintarkastajat eivät voi puuttua tietojen relevanttiutta tai vertailtavuutta heikentäviin säännöksiin, vaan he tarkastavat, että segmenttiliitetiedot ovat standardin mukaiset.

Yhteenvetona voidaan todeta, että tilintarkastajien käsitykset mukailevat aiempaa tutkimusta (Dagwell ym. 2003, 10; Deppe & Omer 2000, 53–54). IFRS 8 -standardin tarkastamisessa tilintarkastuksen kontrolleja ovat todentaminen ja siihen liittyvä evidenssin hankinta sekä ammatillinen harkinta ja skeptisyys. Kuten teoreettisessa viitekehyksessä (ks. s. 47) todettiin, ongelmien monisyisyyden takia segmenttiraportoinnin tarkastamisessa tulisi ottaa huomioon myös johdon manipuloinnit, tietojen piilottamiset ja sijoittajat. Ristiriidat käsityksissä IFRS 8 -standardin tärkeydestä saattavat johtua siitä, että tilintarkastusmetodologiat ovat erilaiset eri tilintarkastusyhteisöissä ja tilintarkastusasiakkaat eroavat toisistaan. Tarkastuksen laajuuteen vaikuttaa se, miten paljon tilintarkastusasiakkaalla on aiemmin ollut ongelmia tai virheitä. Asiakkaan liiketoiminnan luonne ja sen monimutkaisuus vaikuttavat segmenttiraportoinnin laatimiseen, sen tarkastamiseen käytettävään työmäärään ja tilintarkastajien vaatimiin muutoksiin.

5.4 Uudet teemat

Aineistosta ilmeni uutena IFRS 8 -standardin ongelmana standardin soveltamisen vaikeudet erilaisissa yhteisöissä ja tilanteissa sekä erilaisten paikallisten ja toimialakohtaisten lainsäädäntöjen piirissä. Monialayhtiöiden ja fokusoituneempien yhtiöiden segmenttiraportointia on tilintarkastajien mukaan tarkastettava eri tavalla. HTM A:n mukaan:

”[Monialayhtiöissä] määrittelemisen on ehkä helpompaa, mutta tarkastaminen on vaikeampaa. Jos on vähemmän segmenttejä, niin on ehkä helpompi tarkastaa juoksevasti. Sen miettiminen voi olla vaikeampaa, onko tässä oikeasti yksi [segmentti] vai voisiko siinä olla jotain muuta.”

KHT A nosti esiin eri toimialojen ja eri maiden paikallisten lainsäädäntöjen eroavaisuuksien haasteet:

”Eri maiden paikalliset lainsäädännöt poikkeavat toisistaan. Se johtaa siihen, että jotain IFRS-standardia pitäisi soveltaa eri tavalla toisessa maassa kuin toisessa. Sitten emoyhtiö antaa ohjeet, että näin raportoitte. Se on [emoon verrattuna eri maassa sijaitsevan] tyttären näkökulmasta vähän absurdi tilanne, että joudutaan tavallaan raportoimaan hölmöjä lukuja. Se ei vastaa tytäryhtiön toimintaympäristöä ja juridista ympäristöä. – – Asioihin vaikuttaa koko elämän todellisuus, ei ainoastaan IFRS, vaan vaikka jotain tiettyä liiketoimintaa koskeva muu erityislainsäädäntö. – – Rakennus- ja kiinteistöala ovat sellaisia, joissa paikallinen lainsäädäntö on hirveän erilaista. On todennäköisempää, että tulee eroja, jos liiketoiminnot ovat juurevasti kiinni paikallisessa lainsäädännössä.”

Tilintarkastajat mainitsivat erilaiset määritelmien ongelmat useasti, ja tämä sama teema nousi esiin empiiristä aineistoa analysoitaessa. Määritelmien ongelmat liittyivät epäselvyyksiin segmenttien, ylimmän operatiivisen päätöksentekijän ja tämän seuraaman raportoinnin tason määrittämisissä. Eniten toistuva ja lähes kaikkiin standardin ongelmiin liittyvä teema oli se, mitä informaatiota ja raportointitasoa ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee ja todella käyttää päätöksenteossaan. Uusina teemoina aineistosta nousivat esiin myös päätöksenteon vastuut ja vastuunjaon ongelmat sekä evidenssin ja raportointiperustan luotettavuus.

Lisäksi aineistosta nousi esiin uusia teemoja, jotka kuvaavat sitä, miten tilintarkastajat ovat pyrkineet työssään ratkaisemaan IFRS 8 -standardin ongelmia. Aineistosta nousi vahvasti esiin teema tilintarkastajien ammatillisesta harkinnasta. Tilintarkastajat vaikuttivat pitävän tärkeänä segmenttiraportoinnin tarkastamisessa yhtiön ja sen ongelmakoh- tien tuntemista, asiakkaan liiketoiminnan seurannan hahmottamista sekä johtamistavan

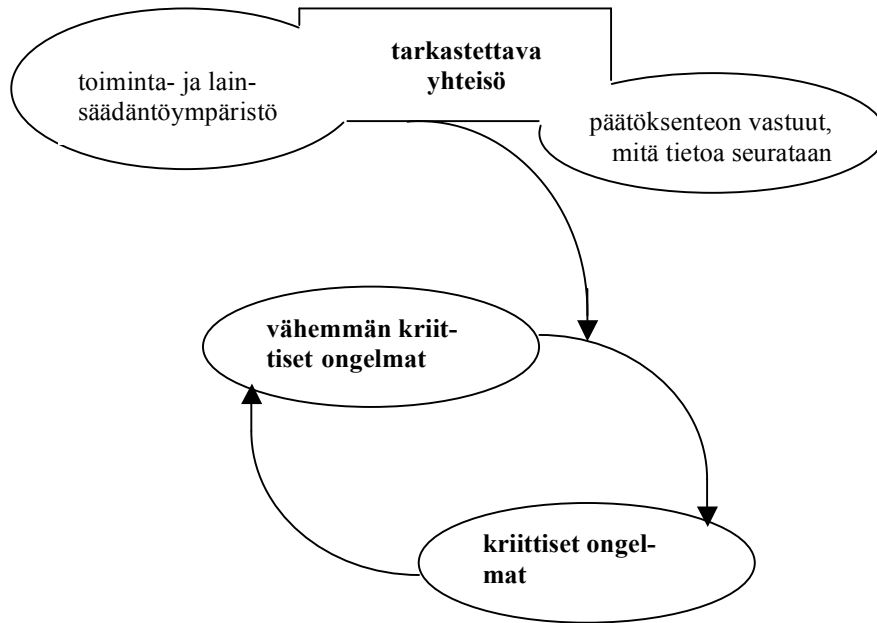
tuntemista. Tärkeää oli myös keskusteleminen johdon kanssa, erilaisten tulkintojen perustelevaaminen, evidenssin jatkopohdinta sekä määrittelyiden, johdon arvioiden ja johtopäätösten kyseenalaistaminen ja uudelleenarviointi. Tilintarkastajien kommentteista tuli esiin ISA 700 -standardia mukaillen toive informaation laadusta, selkeydestä ja yksityiskohtaisuudesta: perusteet ja taustatiedot tulee avata läpinäkyvästi. Informaation laatu johtaa pohdintoihin informaation luonteesta: missä menee hyödyllisen ja haitallisen informaation raja. Tilintarkastajat tuntuivat ottavan osittain annettuina standardiin sisään rakennetut vertailtavuuden ja relevanttiuden puutteet. Näin tilintarkastajat rakensivat teemaa tilintarkastajien mukautumisesta ja tilinpäätösten laatijoiden sopeutumisesta standardin säännöksiin. Myös standardin itseään korjaava mekanismi tuli ilmi tilintarkastajien kommentteista ja aineiston analyysistä. HTM A:n mukaan:

”Analyytikot seuraavat [yhtiötä], ja markkinoiden informaatiotarve ohjaa siihen, ettei yhtiön ole ehkä tarkoituksenmukaista raportoida liian suppeasti. Se ohjaa siihen, ettei tilintarkastajien ehkä tarvitse kiinnittää tähän asiaan niin paljoa huomiota. Vaikka se [informaatio] täyttäisi standardin minimivaatimukset, yrityksen ei ole välttämättä fiksua [raportoida liian suppeasti].”

Tilintarkastajien kommentit yhteisö-, lainsäädäntö- ja toimialakohtaisuudesta sisältävät tärkeän sanoman. Kukin yhteisö ja sen lainsäädäntöympäristö ovat omia ainutlaatuisia tapauksiaan, joten oikeellisuuden pysyvyyden postulaattiin on suhtauduttava jatkuvasti kriittisesti. Ei riitä, että tilintarkastaja tietää ISA 250 -standardin vaatimusten mukaisesti erilaisia säädöksiä ja määräyksiä, vaan nämä on otettava jatkuvasti huomioon kussakin erityisessä tilanteessa. Tilintarkastajan on IFRS 8 -standardin tarkastusprosessissa lähdettävä liikkeelle kunkin yhteisön lainsäädäntö- ja toimintaympäristöstä ja siitä tietovarannosta, joka määrittelee yhteisön päätöksenteon vastuut ja ylimmän operatiivisen päätöksentekijän seuraaman tiedon. Tilintarkastajan on osattava katsoa jatkuvasti IFRS-standardien ulkopuolelle. On varottava, ettei standardista tule itseään rajoittavaa mekanismeja ja etteivät määritelmät rajoita liikaa. Ammatillinen harkinta ja skeptisyys vaativat jalostamista: kykyä ottaa huomioon ”koko elämän todellisuus”.

Luvussa 3.4 esiteltyä kuviota 2 voidaan täydentää empirian perusteella seuraavanlaiseksi (kuvio 4). Kuviossa nuolet kuvaavat ongelmien kausaalisuutta ja samalla tarkastusprosessin suoraviivaisuutta eli mekaanista täsmäytysprosessia. Tarkastusprosessi lähtee liikkeelle yhteisön erityispiirteistä ja tilanteesta. Tilintarkastajan on ensin hahmotettava

yhteisön toiminta- ja lainsäädäntöympäristö sekä tietovaranto, johon kuuluvat päätöksenteon vastuut ja ylimmän operatiivisen päätöksentekijän seuraama informaatio.



Kuvio 4. IFRS 8 -standardin ongelmien tilintarkastaminen

6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

6.1 Yhteenveto tutkielman tärkeimmistä tuloksista

Tutkielman tavoitteena oli ymmärtää IFRS 8 -standardin ongelmia tilintarkastuksen näkökulmasta. Tutkielmassa vastattiin kysymyksiin siitä, miten IFRS 8 -standardin ongelmat liittyvät tilintarkastukseen, mitkä ongelmista ovat kriittisiä ja miten IFRS 8 -standardin ongelmat liittyvät yhteisöjen muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen tilintarkastuksen näkökulmasta. Koska aihetta ei ollut tutkittu aiemmin, tavoitteena oli yleistämisen sijaan esiymmärryksen rakentaminen IFRS 8 -standardin ongelmista tilintarkastuksen näkökulmasta.

Teoreettisessa viitekehyksessä standardin ongelmat jaoteltiin kymmeneen teema-alueeseen: harkinnanvaraisuuteen, ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämiseen, toimintasegmenttien määrittämiseen, segmenttien yhdistämiseen, raportoitaviin tunnuslukuihin, kohdistamisiin ja täsmäytyksiin, koko yhteisön laajuisiin tietoihin, vertailtavuuden puutteeseen, kilpailuun ja tietojen piilottamiseen sekä muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen. Teoreettista viitekehystä syvennettiin analysoimalla näitä ongelma-alueita ISA-standardien ja tilintarkastuksen postulaattien näkökulmasta. Teoreettisen viitekehysten perusteella luotiin teema-alueet ja näitä tarkentavat kysymykset puolistrukturoituja teemahaastatteluita varten. Empiirinen aineisto muodostui kolmen tilintarkastajan haastatteluista ja kuudesta tilintarkastusyhteisöjen IASB:lle lähettämästä kommenttikirjeestä. Empiiristä aineistoa ja sen yhteyksiä teoreettiseen viitekehykseen analysoimalla tutkielman tärkeimmiksi tuloksiksi saatiin seuraavat:

1. IFRS 8 -standardin ongelmia pidettiin tilintarkastuksen näkökulmasta tapahtumaketjuna, jossa harkinnanvaraisuus voi aiheuttaa tietojen piilottelua ja manipulointia. Standardin ongelmat liittyivät tiiviimmin tilintarkastuksen luontaisiin rajoitteisiin, evidenssin ristiriidattomuuden, johdon tarkoitushakuisen suhtautumisen sekä tietojen riittävyyden, vertailtavuuden ja relevanttiuden arviointiin, etujen ristiriidattomuuden postulaat-

tiin ja evidenssin hankintaan. Tilintarkastajat vaikuttivat luottavan enemmän postulaatteihin ja ottavan enemmän huomioon sijoittajien näkökulman kuin teoreettisen viitekehysten perusteella ennakoitiin. Tilintarkastajien tiedostamat uhat, tietojen piilottelu ja manipulointi, sekä evidenssin hankinta ja todentaminen eivät korostuneet empiirisessä osiossa niin vahvasti kuin teoreettisessa viitekehyksessä. Näiden ottamista vahvemmin mukaan segmenttiraportoinnin riskiarviointiin ja tarkastusprosessiin tulisi pohtia.

2. Tilintarkastajat näkivät IFRS 8 -standardin aiheuttavan ennakoitua vähemmän kriittisiä ongelmia, jotka voivat johtaa tilintarkastusriskin toteutumiseen. Kriittisiä ongelmia olivat muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen, ylimmän operatiivisen päätöksentekijän ja toimintasegmenttien määrittämisen sekä segmenttien yhdistämisen ongelmat. Kriittisille ja melko kriittisille ongelmille ovat ominaisia harkinnanvaraisuus ja epäselvyys siitä, mitä tietoa ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee.

3. Muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen ongelmat liittyivät IFRS 8 -standardin ongelmiin harkinnanvaraisuudesta, erilaisista määritelmistä, ylimmän operatiivisen päätöksentekijän ja raportoitavien segmenttien määrittämisestä uudelleen, kohdistamisista ja vertailtavuuden puutteesta. Muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen ongelmat liittyivät myös ongelmiin tietojen manipuloinnista ja liikearvon alaskirjausten piilottamisesta rahavirtaa tuottavien yksiköiden avulla. Muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen ongelmat liittyivät ammatilliseen harkintaan ja skeptisyyteen sekä johdon tarkoitushakuisen suhtautumisen ja tietojen riittävyyden arviointiin. Erona teoreettiseen viitekehykseen verrattuna tilintarkastajien näkemyksissä eivät korostuneet niin vahvasti sijoittajien huomioon ottaminen, evidenssin hankinta ja ongelmien kausaalinen yhteys toisiinsa. Tilintarkastajat vaikuttivat luottavan segmenttiraportoinnin itseään korjaavaan mekanismiin. Tilintarkastajat kokivat harkinnanvaraisen evidenssin ammatillisen harkinnan olevan evidenssin hankintaa tärkeämpää. Tilintarkastajat vaikuttivat juuttuvan muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen ongelmissa standardin määritelmien ongelmiin. Katsominen määritelmien ulkopuolelle ja ratkaisujen hakeminen muista standardin käsitteistä voi auttaa tarjoamaan sijoittajille relevantimpaa informaatiota.

4. Tilintarkastajat pitivät IFRS 8 -standardin tarkastamista kausaalisena, suoraviivaisena ja mekaanisena täsmäytysprosessina. Tarkastusprosessi lähtee liikkeelle tarkastettavan yhteisön erityispiirteistä ja tilanteesta. Tilintarkastajan on ensin hahmotettava yhteisön

toiminta- ja lainsäädäntöympäristö sekä tietovaranto, johon kuuluvat yhteisön päätöksenteon vastuut ja ylimmän operatiivisen päätöksentekijän seuraama informaatio.

5. Aineistosta ilmeni uutena IFRS 8 -standardin ongelmana standardin soveltamisen vaikeudet erilaisissa yhteisöissä ja tilanteissa sekä erilaisten paikallisten ja toimialakohtaisten lainsäädäntöjen piirissä. Muita uusia standardin ongelma-alueita olivat määritelmien ongelmat, ylimmän operatiivisen päätöksentekijän seuraaman informaation määrittäminen, päätöksenteon vastuut ja vastuunjaon ongelmat sekä evidenssin ja raportointiperustan luotettavuus. Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tarkasteleman informaation ongelmat voidaan liittää laajemmin raportoinnin representaatioiden ja tietämisen ongelmiin.

6. Tilintarkastajat pyrkivät ratkomaan standardin ongelmia käytännön työssään omilla kontrolleillaan. Näitä ovat evidenssin hankinta, ammatillinen harkinta ja skeptisyys sekä tietojen riittävyyden ja johdon tarkoitushakuisten ratkaisujen arviointi. Aineistosta nousivat uusina kontrolleina perusteluiden, läpinäkyvyyden sekä selkeän ja laadukkaan informaation vaatiminen, tilintarkastajien mukautuminen standardiin sisään rakennettuun harkinnanvaraisuuteen ja katsominen IFRS-standardien ulkopuolelle.

6.2 Johtopäätökset

IFRS 8 -standardin ongelmat voidaan pelkistää tilintarkastuksen näkökulmasta kahteen ryhmään: tietämisen ongelmiin ja määritelmien ongelmiin. Tietämisen ongelmiin liittyy laajaa harkinnanvaraisuutta ja pohdintoja erityisesti siitä, mitä informaatiota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee. Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän, päätöksenteon vastuun ja toimintasegmenttien määrittämisissä on tärkeää ymmärtää ja tulkita käsitteiden määritelmiä. Määritelmien ongelmiin liittyvät representaatioiden ongelmat: onko toimintasegmentti määritelty ylimmän operatiivisen päätöksentekijän todella seuraaman tiedon perusteella vai onko toimintasegmentti ainoastaan heikko representaatio ylimmän operatiivisen päätöksentekijän seuraamasta tiedosta.

Tilintarkastajat ottivat sijoittajat hyvin huomioon standardin ongelmien ratkaisemisessa, mutta muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen ongelmissa sijoittajia olisi voinut

ottaa enemmän huomioon. Tilintarkastuksen määritelmän mukaisesti tilintarkastajat pitivät IFRS 8 -standardin tarkastamista hyvin järjestelmällisenä tapahtumasarjana (ks. Riistama 1999, 20). Tarkastusprosessia saatettiin pitää jopa liian yksinkertaisena IFRS 8 -standardin ongelmien monisyisyyteen, erilaisten yhteisöjen erilaisiin tilanteisiin sekä toimiala- ja lainsäädäntöympäristöön nähden. Tilintarkastajat vaikuttivat luottavan ajoittain siihen, että analyytikot ja markkinamekanismi vaativat tietoa, huolehtivat sijoittajista ja korjaavat kuin itsestään standardin ongelmat esimerkiksi vertailtavuuden puutteesta. Tilintarkastajien tehtäväksi jää tällöin ainoastaan informaation varmentaminen. Onkin pohdittava sitä, missä laajuudessa tilintarkastajien tulee työssään ottaa huomioon sijoittajien palveleminen. Onko tilintarkastajien intressi enemmän oman liiketoimintansa harjoittamisessa ja omien asiakkaidensa palvelemissa kuin asiakkaiden luoman informaation käyttäjien eli sijoittajien palvelemissa? IFRS 8 -standardin segmenttira-portoinnin käsitteessä ja standardin peruseriaatteessa (ks. Anttila ym. 2009, 322; Gaull ym. 2008, 10A002) keskeistä on sijoittajien ottaminen huomioon. IFRS 8 -standardin tarkastamisessa ei voi siten luottaa liikaa standardin itseään korjaavaan mekanismiin. Luvussa 5.4 esitettyyn kuvioon 4 voisi lisätä vielä standardin sijoittajalähtöisyyden.

Tilintarkastuksen määritelmissä ei viitata sijoittajien huomioon ottamiseen (ks. Riistama 1999, 19–20). Tilintarkastuksen tavoitteena on kuitenkin selvittää myös, miten tiedot vastaavat niiden esittämiselle asetettuja tavoitteita (ks. *emt.*, 20). Tilintarkastajien on siis mukauduttava tarkastuksen tavoitteisiin tarkastuskohteen mukaan, eli otettava sijoittajat huomioon tarvittaessa. Tästä päästään yhteen tärkeimmistä johtopäätöksistä: myös tilintarkastus on kontekstisidonnaista, eli sidoksissa yhteisöön, tilanteeseen sekä toimiala- ja lainsäädäntöympäristöön.

Tutkielman tulosten perusteella voidaan hahmotella tilintarkastuksen kontekstia. Evidenssin hankinta, ammatillinen harkinta ja skeptisyys, tietojen riittävyyden ja johdon tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi voidaan lukea perinteisiin kontrolleihin. Ne ovat tutkimuksen perusteella IFRS 8 -standardin tarkastamisen ja standardin ongelmien ratkaisemisen ydinaluetta. Uusiin, nykyaikaa heijastaviin kontrolleihin voidaan lukea perusteluiden ja laadukkaan informaation vaatiminen, katsominen IFRS-standardien ulkopuolelle ja mukautuminen standardiin sisään rakennettuun harkinnanvaraisuuteen. Uusiin kontrolleihin voidaan lukea myös tietojärjestelmien tarkastaminen, jonka avulla

voidaan ratkaista evidenssin ja raportointiperustan luotettavuuden sekä ylimmän operatiivisen päätöksentekijän seuraaman tiedon ongelmia.

Sekä haastateltavien keskuudessa että aiemmassa tutkimuksessa (ks. ACCA 2013, 9; Lail ym. 2013, 6; Libby ym. 2006, 556) oli ristiriitaisia tuloksia segmenttiraportoinnin tärkeydestä ja standardin tarkastamisen vaikeudesta. Tämä kertoo siitä, että suhtautuminen standardin harkinnanvaraisuuteen vaihtelee tilintarkastajien keskuudessa. Tilintarkastajilla on standardin tarkastamisessa erilaisia kontrolleja riippuen paitsi tarkastuksen kohteista myös omista ajattelutavoistaan. Luvun 5.4 kuvioon 4 voisi lisätä vielä tilintarkastuksen kontekstisidonnaisuuden. Tämä tarkoittaa sitä, että tilintarkastuksen metodologiat ovat erilaisia eri tilintarkastusyhteisöissä ja erilaisista asiakkaista, tilanteista, lainsäädäntö- ja toimintaympäristöistä riippuen. Tämä on tärkeää ottaa huomioon kaikkien IFRS-standardien ja niiden ongelmakohtien analysoinnissa ja tarkastusprosessissa. Tilintarkastuksen konteksti muuttuu jatkuvasti ajan, yhteiskunnan, lakien ja IFRS-standardien mukana. Omalla tavallaan kyse on tilintarkastuksen itseään korjaavasta mekanismista IFRS-standardien ongelmien ratkaisemisessa.

6.3 Jatkotutkimuksen aiheita

Kaikki luvussa 5.4 esitellyt uudet teemat tarjoavat runsaasti mielenkiintoisia jatkotutkimuksen aiheita, koska kyseisiä IFRS 8 -standardin ongelmia ja aihealueita ei ole tullut ilmi aiemmassa tutkimuksessa. Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän seuraaman tiedon ongelmat toistuivat paljon eri ongelmissa. Olisikin mielenkiintoista tutkia eri yhteisöjen ylimmän operatiivisen päätöksentekijän seuraaman tietovarannon vaikutusta segmenttien määrittämiseen ja koko segmenttiraportointiin.

Kukaan haastatelluista tilintarkastajista ei nostanut esiin vertailtavuuden puutteen ongelmia. Tämä voi johtua siitä, että tilintarkastajat tarkastelevat standardia eri näkökulmasta kuin sijoittajat. Mielenkiintoinen jatkotutkimuksen aihe olisikin selvittää standardin ongelmia sijoittajien näkökulmasta ja tutkia, nousevatko vertailtavuuden puutteen ongelmat enemmän esiin. Sijoittajia kiinnostavien yritysjärjestelyiden, kuten yhtiöittämisen, uudelleen rakentamisen, kansainvälisten laajentumisten ja fuusioiden, yhteyksiä segmenttiraportointiin tilintarkastuksen näkökulmasta voisi tutkia laajemmin. Tässä

voisi hyödyntää tilinpäätösten tietoja ja vertailutietoja ennen muutostilanteita ja niiden jälkeen. Tilintarkastuksen tutkimuksessa mielenkiintoista olisi tutkia sitä, missä laajuudessa tilintarkastajien on otettava eri IFRS-standardien ja muiden lakien piirissä sijoittajien tietotarpeet huomioon informaation varmentamisessa. Tämä tarjoaa myös yleisiä jatkotutkimusmahdollisuuksia tilintarkastuksen nykyajan tehtävien tutkimiseen ja voi auttaa tarkentamaan tilintarkastuksen käsitettä.

Tutkielmassa ei oteta huomioon standardin hyvien puolien vaikutusta. Jatkotutkimuksessa voisi tutkia IFRS 8 -standardia kokonaisuutena: miten standardin hyvät ja huonot puolet vaikuttavat tilintarkastukseen ja mikä niiden yhteisvaikutus on. Myös pelkästään standardin hyötyjä voi tutkia tilintarkastuksen näkökulmasta. Koska tutkielmassa rakennettiin esiyymmärrystä IFRS 8 -standardista, voi jatkotutkimuksessa tutkia ongelmia syvällisemmin ja tutkia esimerkiksi ongelmien seurauksia tarkemmin. Lisää syvyyttä aihepiiriin saadaan jatkotutkimuksessa hankkimalla enemmän empiiristä aineistoa. Lisää syvyyttä voisi tuoda kyselylomaketutkimuksen hyödyntäminen tai haastateltavien hankkiminen eri maista tai yhteisöjen eri sidosryhmistä, kuten kilpailijoista, asiakkaista ja johdosta. Esiymmärrystä syvemmälle päästään myös aiheita rajaamalla. Jatkotutkimus voi keskittyä esimerkiksi pelkästään kriittisiin ongelmiin. Tällöin voidaan tutkia syvällisemmin sitä, mistä ongelmat johtuvat ja miten tilintarkastajat ja johto voivat ratkaista ongelmia työssään. Näin saataisiin lisättyä tietoisuutta standardin kompastuskivistä ja parannettua informaation laatua. Samalla standardin ongelmia voitaisiin hahmottaa uusin tavoin sekä liittää ongelmia määritelmien ja tietämisen ongelmien tavoin laajempiin kokonaisuuksiin.

IFRS 8 -standardin soveltamisen erojen ymmärtäminen eri yhteisöissä, tilanteissa sekä toimiala- ja lainsäädäntöympäristöissä olisi rikastuttavaa sekä tilintarkastajille että tilinpäätösten laatijoille. IFRS-standardit ja lainsäädäntö antavat varsin laajat raamit tarkastusprosessille. Koska tilintarkastajat tarkastavat IFRS-standardeja jossain määrin eri tavoin, jatkotutkimuksessa olisi mielenkiintoista tutkia IFRS-standardien tarkastuksen ongelmia ja tilintarkastuksen kontekstisidonnaisuutta laajemmin. Yhtenä vaihtoehtona olisi tutkia tilintarkastajien kontrolleja tarkemmin minkä tahansa IFRS-standardin tarkastamisessa. Ovatko kontrollit samoja kuin IFRS 8 -standardin tarkastamisessa havaitut vai ratkaistaanko muiden standardien ongelmia eri tavoin? Näin saataisiin hahmotella tilintarkastuksen kontekstia eri standardien tarkastamisessa. Missä määrin tilintar-

kastajat esimerkiksi mukautuvat standardien sisään rakennettuihin ongelmiin tai millaiseksi tilintarkastajien ammatillinen harkinta muodostuu kyseisen standardin tarkastamisessa? Näin voitaisiin tutkia tilintarkastuksen kontekstin ja kontrollien muuttumista ajan ja yhteiskunnan mukana.

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuus:

- Alali, F. & Cao, L. 2010. International financial reporting standards – credible and reliable? An overview. *Advances in Accounting*, 26 (1), 79–86.
- Anttila, R., Halonen, J., Jalkanen-Steiner, J., Kemppinen, O., Kärpänen, M., Nurmo, P., Penttilä-Räty, E., Pyykönen, R., Sundvik, P., Suomela, M., Tolvanen, M., Torkkel, T., Torniainen, T. & Tuomala, M. 2009. *IFRS: käytännön käsikirja*. Helsinki: Edita.
- Beatty, A. & Weber, J. 2006. Accounting Discretion in Fair Value Estimates: An Examination of SFAS 142 Goodwill Impairments. *Journal of Accounting Research*, 44 (2), 257–288.
- Bens, D. A., Berger, P. G. & Monahan, S. J. 2011. Discretionary Disclosure in Financial Reporting: An Examination Comparing Internal Firm Data to Externally Reported Segment Data. *The Accounting Review*, 86 (2), 417–449.
- Berger, P. G. & Hann, R. 2003. The Impact of SFAS No. 131 on Information and Monitoring. *Journal of Accounting Research*, 41 (2), 163–223.
- Birt, J. L., Bilson, C. M., Smith, T. & Whaley, R. E. 2006. Ownership, Competition, and Financial Disclosure. *Australian Journal of Management*, 31 (2), 235–263.
- Brown, P. & Tarca, A. 2012. Ten years of IFRS: Practitioners' Comments and Suggestions for Research. *Australian Accounting Review*, 22 (4), 319–330.
- Bryman, A. & Bell, E. 2011. *Business Research Methods*. 3. painos. Oxford: Oxford University Press.
- Carlin, T. M., Finch, N. & Laili, N. H. 2009. Questioning the Big 4 Audit Quality Assumption: New Evidence from Malaysia. *The ICAI Journal of Audit Practice*, 6 (2), 35–56.
- Chen, P. F. & Zhang, G. 2007. Segment Profitability, Misvaluation, and Corporate Divestment. *The Accounting Review*, 82 (1), 1–26.
- Crawford, L., Extance, H., Helliard, C. & Power, D. 2012. *Operating segments: The usefulness of IFRS 8*. Edinburgh: ICAS.
- Crawford, L., Ferguson, J., Helliard, C. V. & Power, D. M. 2013. Control over accounting standards within the European Union: The political controversy surrounding the adoption of IFRS 8. *Critical Perspectives on Accounting*, 2013 (March), 1–15.
- Deppe, L. & Omer, S. C. 2000. Disclosing Disaggregated Information. *Journal of Accountancy*, 190 (3), 47–54.
- Doupnik, T. S. & Seese, L. P. 2001. Geographic area disclosures under SFAS 131: materiality and fineness. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 10 (2), 117–138.
- Emmanuel, C. R. & Garrod, N. 2002. On the Relevance and Comparability of Segmental Data. *Abacus*, 38 (2), 215–234.
- Epstein, M. & Palepu, K. 1999. What Financial Analysts Want. *Strategic Finance*, 80 (10), 48–52.
- Ettredge, M., Kwon, S. Y. & Smith, D. 2002. Competitive Harm and Companies' Positions on SFAS No. 131. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 17 (2), 93–109.

- Ettredge, M. L., Kwon, S. Y., Smith, D. B. & Stone, M. S. 2006. The effect of SFAS No. 131 on the cross-segment variability of profits reported by multiple segment firms. *Review of Accounting Studies*, 11 (1), 91–117.
- Garrod, N. 2000. *Competitive disadvantage and segmental disclosure*. University of Glasgow. Working paper.
- Gaull, M., Ghosh, J., Heneghan, M., Hodgson, E., Hogarth, P., Johnson, B., Lynn, E., McCann, H., Milligan, J. & Quest, D. 2008. *IFRS Manual of Accounting. Global guide to International Financial Reporting Standards*. Surrey: CCH.
- Givoly, D., Hayn, C. & D'Souza, J. 2000. Measurement Errors and Information Content of Segment Reporting. *Review of Accounting Studies*, 4 (1), 15–43.
- Grönroos, J. 2012. Tarvitaanko segmenttiraportoinnin sääntelyyn selkeämmät sävelet? *Tilintarkastus*, 2012 (5), 12–15.
- Harris, M. 1995. *The Impact of Competition on Managers' Reporting Policies for Business Segments*. Pennsylvania State University. Working paper.
- Harris, M. S. 1998. The Association between Competition and Managers' Business Segment Reporting Decisions. *Journal of Accounting Research*, 36 (1), 111–128.
- Hayes, R. M. & Lundholm, R. 1996. Segment Reporting to the Capital Market in the Presence of a Competitor. *Journal of Accounting Research*, 34 (2), 261–279.
- Hayn, C. & Hughes, P. J. 2006. Leading Indicators of Goodwill Impairment. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 21 (3), 223–265.
- Herrmann, D. & Thomas, W. B. 2000a. An Analysis of Segment Disclosures under SFAS No. 131 and SFAS No. 14. *Accounting Horizons*, 14 (3), 287–302.
- Herrmann, D. & Thomas, W. B. 2000b. A Model of Forecast Precision Using Segment Disclosures: Implications for SFAS No. 131. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 9 (1), 1–18.
- Hiltunen, P. 2013. *Liikearvon arvonalentumistestauksen periaatteita ja kokemuksia käytännöstä*. Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium. 22–23.5.2013. Tampereen yliopisto.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2011. *Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Tallinna: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Hope, O., Thomas, W. B. & Winterbotham, G. 2009. Geographic earnings disclosure and trading volume. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28 (3), 167–188.
- International Federation of Accountants (IFAC). 1998. *Handbook. Technical Pronouncements*. New York: IFAC.
- Kakkuri-Knuuttila, M. & Heinlahti, K. 2006. *Mitä on tutkimus? Argumentaatio ja tieteenfilosofia*. Helsinki: Gaudeamus.
- Kansainväliset tilintarkastus- ja laadunvalvontastandardit 2009*. 2010. Helsinki: KHT-Media Oy.
- Kasanen, E., Lukka, K. & Siitonen, A. 1993. The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 243–264.
- Kihn, L. & Ihanola, E. 2008. Tutkimuksen laadun arvioinnista. Teoksessa Hyvönen, T., Laine, M. & Mäkelä, H. (toim.) *Laskenta-ajattelun tutkija ja kehittäjä Professori Salme Näsi 60 vuotta*. Tampere: Taloustieteiden laitos, Tampereen yliopisto, 81–95.
- Kihn, L. & Näsi, S. 2011. Tilintarkastusta käsittelevien väitöskirjojen tutkimusstrategiset valinnat – Aihepiiri ja tutkimusote. Teoksessa Jokipii, A. & Miettinen, J. (toim.) *Contributions to Accounting, Auditing and Internal Control. Essays in Honour of Professor Teija Laitinen*. Vaasan yliopisto. Acta Wasaensia vol 234,

- 61–87.
- Knüpfer, S. & Puttonen, V. 2012. *Moderni rahoitus*. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T. 2005. *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Tampere: Vastapaino.
- Kothari J. & Barone, E. 2011. *Advanced Financial Accounting – An International Approach*. Prentice Hall: Pearson.
- Kwok, W. C. C. & Sharp, D. 2005. Power and international accounting standard setting: Evidence from segment reporting and intangible assets projects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18 (1), 74–99.
- Libby R., Nelson, M. W. & Hunton, J. E. 2006. Recognition vs. Disclosure, Auditor Tolerance for Misstatement, and the Reliability of Stock-Compensation and Lease Information. *Journal of Accounting Research*, 44 (3), 533–560.
- Lillis, A. 2006. Reliability and validity in field study research. Teoksessa Hoque, Z. (toim.) *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*. London: Spiramus, 461–475.
- Mautz, R. K. & Sharaf, H. A. 1961. *The Philosophy of Auditing*. Illinois: American Accounting Association.
- Neilimo, K. & Näsi, J. 1980. *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede. Tutkimus positivismiin soveltamisesta*. Tampereen yliopisto. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, sarja A-2:12.
- Nichols, N. B. & Street, D. L. 1999. Segment Information: What Early Adopters Reported. *Journal of Accountancy*, 187 (1), 37–41.
- Nichols, N. B., Street, D. L. & Cereola, S. J. 2012. An analysis of the impact of adopting IFRS 8 on the segment disclosures of the European blue chip companies. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 21 (2), 79–105.
- Nichols, N. B., Street, D. L. & Tarca, A. 2013. The Impact of Segment Reporting Under the IFRS 8 and SFAS 131 Management Approach: A Research Review. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 24 (3), 261–312.
- Niemi, L. 2010. *Tilintarkastuksen tutkimus – mitä tutkitaan ja mitä on opittu?* Keskuskaupakamarin tilintarkastuslautakunnan ja Työ- ja elinkeinoministeriön seminaari tilintarkastuksen tieteellisestä tutkimuksesta ja opetuksesta Suomessa – toimintatavat, odotukset ja hyödyt eri toimijoiden kannalta. 25.5.2010. Helsinki.
- Näsi, J. 1980a. *Ajatuksia käsiteanalyysistä ja sen käytöstä yrityksen taloustieteessä*. Tampereen yliopisto. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, sarja A2: tutkielmia ja raportteja 11.
- Näsi, J. 1980b. *Liiketaloustiede soveltavana tieteenä. Perusongelmien hahmotus ja analyysi*. Tampereen yliopisto. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, sarja A 2: tutkielmia ja raportteja 8.
- Oikia, N. & Uotila, T. 2006. IFRS-standardien viimeaikaiset muutokset ja kehitystrendit. Teoksessa Manner, A. (toim.) *Kehitystrendejä tilinpäätösmaailmassa*. Turun kauppakorkeakoulu. Sarja B-1:2006. Tampere: Esa Print, 9–17.
- Paul, J. W. & Largay, J. A. 2005. Does the “management approach” contribute to segment reporting transparency? *Business Horizons*, 48 (4), 303–310.
- Petersen, C. & Plenborg, T. 2010. How Do Firms Implement Impairment Tests of Goodwill? *Abacus*, 46 (4), 419–446.
- Riistama, V. 1999. *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. 2. painos. Porvoo: WSOY.
- Springsteel, I. 1998. Sliced, diced, and still obscure. *CFO*, 14 (2), 85–87.

- Street, D. L., Nichols, N. B. & Gray, S. J. 2000. Segment Disclosures under SFAS No. 131: Has Business Segment Reporting Improved? *Accounting Horizons*, 14 (3), 259–285.
- Swaminathan, S. 1991. The Impact of SEC Mandated Segment Data on Price Variability and Divergence of Beliefs. *The Accounting Review*, 66 (1), 23–41.
- Takala, T. & Lämsä, A-M. 2001. Tulkitseva käsitetutkimus organisaatio- ja johtamistutkimuksen tutkimusmetodologisena vaihtoehtona. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 2001 (3), 371–390.
- Talha, M. & Salim, A. S. A. 2010. What prompts firms to choose between business and geographic segments as a primary segment? *Managerial Auditing Journal*, 25 (1), 17–31.
- Tilintarkastusalan standardit ja suositukset 2008*. 2008. Helsinki: KHT-Media Oy.
- Tomperi, S. 2009. *Tilintarkastus: normeista käytäntöön*. Helsinki: Edita.
- Troberg, P. 2003. Segmenttiraportoinnin tulevat haasteet: segmenttijaon vaihtoehdot. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 2003 (4), 557–563.
- Troberg, P. 2007. *IFRS and US GAAP. A Finnish Perspective*. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Tsakumis, G. T., Douppnik, T. S. & Seese, L. P. 2006. Competitive harm and geographic area disclosure under SFAS 131. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 15 (1), 32–47.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Tammi.
- Vrentzou, E. 2011. The effects of International Financial Reporting Standards on the notes of auditors. *Managerial Finance*, 37 (4), 334–346.
- Watts, R. 2003. Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications. *Accounting Horizons*, 17 (3), 207–221.
- Zeff, S. A. 2007. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, 39 (4), 290–302.

Virallislähteet:

- IASB. 2013a. Narrow scope amendments (Annual Improvements). IFRS 8 Operating Segments: Aggregation of operating segments.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Aggregation-of-operating-segments/Pages/amendments-to-IAS-8.aspx>> luettu 17.4.2014.
- IASB. 2013b. Narrow scope amendments (Annual Improvements). IFRS 8 Operating Segments: Reconciliation of the total of the reportable segments' assets to the entity's assets.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/IFRS-8-Operating-Segments/Pages/Reconciliation-of-Segment-assets.aspx>> luettu 17.4.2014.
- Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459

Sähköiset lähteet:

- AASB. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-1>>

- etters/Pages/default.aspx> luettu 31.8.2013.
- ACCA. 2013. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- ACTEO / AFEP / MEDEF. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- Allianz SE. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 2.9.2013.
- AOSSG. 2013. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- Canadian Accounting Standards Board. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- CFO Forum. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- Chartered Accountants Ireland. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 2.9.2013.
- CICA. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 2.9.2013.
- CIMA. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 1.9.2013.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- Dagwell, R., Windsor, C. & Wines, G. 2003. "The Proposed Goodwill Impairment Test – Implications for Preparers, Auditors and Corporate Governance."
<<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.198.316&rep=rep1&type=pdf>> luettu 2.9.2013.
- Deloitte. 2012a. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 30.8.2013.
- Deloitte. 2012b. Pieces of eight. Surveying IFRS 8 disclosures. Deloitte www-sivu.
<https://www.deloitte.com/view/en_US/us/Insights/Browse-by-Content-Type/people_profiles/sorter/julie-meehan/0f5d074f3229a310VgnVCM1000003156f70aRCRD.htm> luettu 28.8.2013.
- EFFAS FAC Commission. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 2.9.2013.
- EFRAG. 2013a. Annex to comment letter. Join Outreach Event. Copenhagen 29 October 2012. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 2.9.2013.

- EFrag. 2013b. Annex to comment letter. Joint Outreach Event. Warsaw 8 November 2012. IASB:n www.sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- EFrag. 2013c. Comment letter. IASB:n www.sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- ESMA. 2011a. Activity Report on IFRS Enforcement in 2010. ESMA:n www.sivu.
<<http://www.esma.europa.eu/content/Report-Activity-Report-IFRS-Enforcement-2010>> luettu 25.4.2013.
- ESMA. 2011b. Review of European enforcers on the implementation of IFRS 8 – Operating Segments. ESMA:n www.sivu.
<<http://www.esma.europa.eu/content/Final-report-Review-European-enforcers-implementation-IFRS-8>> luettu 15.2.2013.
- ESMA. 2012. Comment letter. IASB:n www.sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- Ettredge, M. L. & Wang, Q. 2013. “Discretionary Allocation of Corporate Income to Segments: Effects on the Persistence and Price-Relevance of Aggregated Segment Income.” Social Science Research Networkin www.sivu.
<<http://ssrn.com/abstract=1431607>> luettu 30.8.2013.
- Eumedit. 2012. Comment letter. IASB:n www.sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 2.9.2013.
- European Commission. 2007. Endorsement of IFRS 8 Operating Segments: Analysis of Potential Effects – Report. Euroopan komission www.sivu.
<http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/documents/index_en.htm> luettu 30.8.2013.
- EY. 2012. Comment letter. IASB:n www.sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 30.8.2013.
- Financial Reporting Review Panel (FRRP). 2010. “FRRP highlights the challenge of implementing new segmental reporting requirements.” Press release 124, 4.10.2010.
<<http://www.iasplus.com/en/binary/uk/1001frpifrs8.pdf>> luettu 31.8.2013.
- Fiva. 2011a. IFRS-tilinpäätösvalvonnan eräitä havaintoja vuonna 2011. Finanssivalvonnan www.sivu.
<http://www.finanssivalvonta.fi/fi/listayhtiolle/ifrs/julkaisut/documents/muut_ifrs-valvontahavainnot_2011.pdf> luettu 31.8.2013.
- Fiva. 2011b. Markkinat 3/2011 -tiedote. Finanssivalvonnan www.sivu.
<<http://www.finanssivalvonta.fi/fi/tiedotteet/markkinat/Pages/Default.aspx>> luettu 10.6.2013.
- Fiva. 2011c. Raportti IFRS-valvonnasta toimintavuodelta 2011. Finanssivalvonnan www.sivu.
<http://www.finanssivalvonta.fi/fi/Tiedotteet/Verkkouutiset/Documents/IFRS_raportti_2011.pdf> luettu 30.8.2013.
- FRC. 2012. Comment letter. IASB:n www.sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 2.9.2013.

- Governance for Owners. 2007. Comment letter. Euroopan komission [www-sivu.](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ifrs8/q1/gfo.pdf)
<http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ifrs8/q1/gfo.pdf>
luettu 30.8.2013.
- Grant Thornton. 2012. Comment letter. IASB:n [www-sivu.](http://www.sivu)
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- IASB. 2012a. Agenda paper 12B: PIR of IFRS 8: Review of academic literature to May 2012 – preliminary findings. IASB:n [www-sivu.](http://www.sivu)
<<http://www.ifrs.org/Meetings/Pages/IASB-June-2012.aspx>> luettu 26.4.2013.
- IASB. 2012b. Post-implementation Review: IFRS 8 Operating Segments. IASB:n [www-sivu.](http://www.sivu)
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/Pages/Requestviews.aspx>> luettu 24.3.2014.
- IASB. 2013c. Post-implementation Review: IFRS 8 Operating Segments. IASB:n [www-sivu.](http://www.sivu)
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/Documents/PIR-IFRS-8-Operatihg-Segments-July-2013.pdf>>
luettu 30.8.2013.
- IMA. 2012. Comment letter. IASB:n [www-sivu.](http://www.sivu)
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 1.9.2013.
- Israel Securities Authority. 2012. Comment letter. IASB:n [www-sivu.](http://www.sivu)
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- KPMG. 2012. Comment letter. IASB:n [www-sivu.](http://www.sivu)
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- Lail, B. E., Thomas, W. B. & Winterbotham, G. 2013. "Classification Shifting Using the 'Corporate/Other' Segment." Social Science Research Networkin [www-sivu.](http://www.sivu)
Accounting Horizons (forthcoming),
<<http://ssrn.com/abstract=2257120>> luettu 4.11.2013.
- Leppiniemi, J. & Walden, R. 2012. "Tilinpäätös- ja verosuunnittelu." Sanoma Pro Oy.
<<http://onlinepalvelu.sanomapro.fi/?navi=Onlinepalvelut.Yritysonline&prevpos=tv111.1285&pos=tv111.1285&page=selain&ts=yo&openhaku=0&gethere=>>>
luettu 18.1.2013.
- Malaysian Accounting Standards Board. 2012. Comment letter. IASB:n [www-sivu.](http://www.sivu)
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 1.9.2013.
- Mazars. 2012. Comment letter. IASB:n [www-sivu.](http://www.sivu)
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 30.8.2013.
- Nestlé S. A. 2012. Comment letter. IASB:n [www-sivu.](http://www.sivu)
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 2.9.2013.
- PricewaterhouseCoopers. 2012. Comment letter. IASB:n [www-sivu.](http://www.sivu)
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- Repsol. 2012. Comment letter. IASB:n [www-sivu.](http://www.sivu)
<[http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx)

- letters/Pages/default.aspx> luettu 31.8.2013.
- SAICA. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 2.9.2013.
- SEBI. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 2.9.2013.
- SFAF. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 2.9.2013.
- UAC AcSB. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 2.9.2013.
- Véron, N. 2007. "EU Adoption of the IFRS 8 Standard on Operating Segments." Bruegel.
<<http://www.bruegel.org/publications/publication-detail/publication/21-eu-adoption-of-the-ifrs-8-standard-on-operating-segments/>> luettu 30.8.2013.
- VÖB. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu.
<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 2.9.2013.
- Yritystutkimusneuvottelukunta ry. 2006. "IFRS-tilinpäätöksen keskeiset periaatteet." Yritystutkimusneuvottelukunnan www-sivu.
<http://yritystutkimusry.fi/?page_id=11> luettu 23.4.2013.

Muut lähteet:

- HTM A. HTM-tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö A. Haastattelu 2.10.2013. Kesto 60 minuuttia. Tekijän hallussa.
- KHT A. KHT-tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö B. Haastattelu 3.10.2013. Kesto 26 minuuttia. Tekijän hallussa.
- KHT B. KHT-tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö C. Haastattelu 25.10.2013. Kesto 45 minuuttia. Tekijän hallussa.

LIITE 1: Puolistrukturoidun teemahaastattelun kysymysrunko

Yleistä

1. Kuinka kauan olette työskennellyt tilintarkastustehtävissä?
2. Kuinka suuren osan tästä olette työskennellyt IFRS 8 -standardin parissa?

IFRS 8 -standardin ongelmat yleisesti

3. Millaisia ongelmia olette huomannut IFRS 8 -standardin soveltamisessa tilintarkastuksessa?
4. Miten standardin ongelmat ovat vaikuttaneet tilintarkastukseen ja käytännön työhönne tilintarkastustehtävissä?
5. Mitkä IFRS 8 -standardin ongelmista voivat mielestänne johtaa virheellisen tilintarkastuskertomuksen antamiseen? Miksi?

Harkinnanvaraisuus

6. Millaisia ongelmia IFRS 8 -standardin harkinnanvaraisuus aiheuttaa tilintarkastuksessa?
7. Mitkä harkinnanvaraisuuden aiheuttamista ongelmista voivat johtaa virheellisen tarkastuskertomuksen ja lausunnon antamiseen?
8. Miten harkinnanvaraisuuden ongelmat liittyvät tilintarkastuksen näkökulmasta yhteisöjen muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen?
9. Aiheuttaako IFRS 8 -standardin sallima harkinnanvaraisuus segmenttien tai segmenttien tunnuslukujen manipulointia tai tietojen piilottamista? Miten?

Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittäminen

10. Millaisia ongelmia ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittäminen IFRS 8 -standardin mukaan aiheuttaa tilintarkastuksessa?
11. Mitkä ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämisen aiheuttamista ongelmista voivat johtaa virheellisen tarkastuskertomuksen ja lausunnon antamiseen?
12. Miten ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämisen ongelmat liittyvät tilintarkastuksen näkökulmasta yhteisöjen muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen?
13. Miten ylimmän operatiivisen päätöksentekijän käsitteen epämääräisyys vaikuttaa tilintarkastukseen?

Toimintasegmenttien määrittäminen

14. Millaisia ongelmia toimintasegmenttien määrittäminen aiheuttaa tilintarkastuksessa?
15. Mitkä toimintasegmenttien määrittämisen aiheuttamista ongelmista voivat johtaa virheellisen tarkastuskertomuksen ja lausunnon antamiseen?
16. Miten toimintasegmenttien määrittämisen ongelmat liittyvät tilintarkastuksen näkökulmasta yhteisöjen muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen?
17. IFRS 8 -standardin mukaan segmentit määritetään kaksivaiheisesti: ensin määritetään toimintasegmentit, ja tämän jälkeen yhdistelykriteerien ja määrällisten kynnysrajojen täyttyessä raportoitavat segmentit. Miten kaksivaiheisen lähestymistavan rikkominen vaikuttaa tilintarkastukseen?

Toimintasegmenttien yhdistäminen raportoitaviksi segmenteiksi

18. Millaisia ongelmia toimintasegmenttien yhdistäminen raportoitaviksi segmenteiksi aiheuttaa tilintarkastuksessa?
19. Mitkä toimintasegmenttien yhdistämisen aiheuttamista ongelmista voivat johtaa virheellisen tarkastuskertomuksen ja lausunnon antamiseen?

20. Miten toimintasegmenttien yhdistämisen ongelmat liittyvät tilintarkastuksen näkökulmasta yhteisöjen muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen?
21. Miten samanlaisten taloudellisten ominaispiirteiden tulkitseminen vaikuttaa tilintarkastukseen?

Raportoivat tunnusluvut ja segmenttitiedot

22. Millaisia ongelmia raportoivat tunnusluvut aiheuttavat tilintarkastuksessa?
23. Mitkä raportoitavien tunnuslukujen aiheuttamista ongelmista voivat johtaa virheellisen tarkastuskertomuksen ja lausunnon antamiseen?
24. Miten raportoitavien tunnuslukujen ongelmat liittyvät tilintarkastuksen näkökulmasta yhteisöjen muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen?
25. Miten ei-IFRS-perusteiset tunnusluvut vaikuttavat tilintarkastukseen?

Kohdistamiset ja täsmäytykset

26. Millaisia ongelmia koko yhteisölle yhteisten kulujen ja varojen kohdistamiset segmenteille aiheuttavat tilintarkastuksessa?
27. Millaisia ongelmia segmentti-informaation tunnuslukujen täsmäytykset tilinpäätöksen tunnuslukuihin aiheuttavat tilintarkastuksessa?
28. Mitkä kohdistamisten ja täsmäytysten aiheuttamista ongelmista voivat johtaa virheellisen tarkastuskertomuksen ja lausunnon antamiseen?
29. Miten kohdistamisten ja täsmäytysten ongelmat liittyvät tilintarkastuksen näkökulmasta yhteisöjen muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen?

Koko yhteisön laajuiset tiedot

30. Millaisia ongelmia koko yhteisön laajuiset tiedot aiheuttavat tilintarkastuksessa?
31. Mitkä koko yhteisön laajuisien tietojen aiheuttamista ongelmista voivat johtaa virheellisen tarkastuskertomuksen ja lausunnon antamiseen?
32. Miten koko yhteisön laajuisien tietojen ongelmat liittyvät tilintarkastuksen näkökulmasta yhteisöjen muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen?
33. Miten tilintarkastukseen vaikuttaa olennaisuuden määritelmän epäselvyys, kun edellytetään yksittäisestä maasta ulkoisilta asiakkailta saatujen olennaisten tuottojen julkaisemista?

Vertailtavuuden puute

34. Millaisia ongelmia segmenttiraportoinnin vertailtavuuden puute aiheuttaa tilintarkastuksessa?
35. Mitkä vertailtavuuden puutteen aiheuttamista ongelmista voivat johtaa virheellisen tarkastuskertomuksen ja lausunnon antamiseen?
36. Miten vertailtavuuden puute liittyy tilintarkastuksen näkökulmasta yhteisöjen muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen?
37. Miten tilintarkastajien mahdolliset erilaiset tulkinnat IFRS 8 -standardin soveltamisesta vaikuttavat eri yhteisöjen tilinpäätöstietojen vertailtavuuteen?

Kilpailu ja tietojen piilottaminen

38. Millaisia ongelmia kilpailu ja segmenttitietojen piilottaminen aiheuttavat tilintarkastuksessa?
39. Mitkä kilpailun ja segmenttitietojen piilottamisen aiheuttamista ongelmista voivat johtaa virheellisen tarkastuskertomuksen ja lausunnon antamiseen?
40. Miten kilpailun ja tietojen piilottamisen ongelmat liittyvät tilintarkastuksen näkökulmasta yhteisöjen muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen?
41. Millaisiin tapoihin piilottaa segmenttitietoja olette törmännyt ja miten nämä vaikuttavat tilintarkastukseen?

Yhteisöjen muutostilanteet ja liikearvon kohdistaminen

42. Millaisia ongelmia yhteisöjen muutostilanteet ja liikearvon kohdistaminen aiheuttavat tilintarkastuksessa?
43. Mitkä yhteisöjen muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen aiheuttamista ongelmista voivat johtaa virheellisen tarkastuskertomuksen ja lausunnon antamiseen?

44. Miten toimintasegmenttien lukumäärän minimoiminen liikearvon arvonalentumistappioiden estämiseksi vaikuttaa tilintarkastukseen?

IFRS 8 -standardin noudattamisen tilintarkastaminen

45. Kuvaile IFRS 8 -standardin tarkastusprosessin päävaiheita.

46. Oletteko joutunut vaatimaan muutoksia tarkastamanne yhteisön segmenttiraportointiin? Millaisia muutoksia?

47. Miten huolellisesti tarkastatte segmenttiraportoinnin verrattuna yhteisön muiden tilinpäätöstietojen tarkastukseen? Miksi tarkastatte segmenttiraportoinnin huolellisesti / Miksi ette?

LIITE 2: IASB:n (2012b) esittämät kysymykset IFRS 8 -standardista käyttöönoton jälkeisessä tarkastelussa

Question 1

Are you comparing IFRS 8 with IAS 14 or with a different, earlier segment-reporting standard that is specific to your jurisdiction? In providing this information, please tell us:

- (a) what your current job title is;
- (b) what your principal jurisdiction is; and
- (c) whether your jurisdiction or company is a recent adopter of IFRSs. If you work in a non-IFRS environment your input is still useful to us – but we would like to know about your current reporting of operating segments so that we can assess your information in that context.

Question 2

What is your experience of the effect of the IASB's decision to identify and report segments using the management perspective?

Investors: please focus on whether our initial assessment – that the management perspective would allow you to better understand the business – was correct. What effect has IFRS 8 had on your ability to understand the business and to predict results?

Preparers: please include information about whether your reporting of operating segments changed when you applied IFRS 8. If it did, what effect did that change have on the efficiency of your reporting processes and your ability to communicate with investors?

Question 3

How has the use of non-IFRS measurements affected the reporting of operating segments?

Investors: please comment on the effect that the use of non-IFRS measurements has had on your ability to understand the operating risks involved in managing a specific business and the operating performance of that business. It would be particularly helpful if you can provide examples from published financial statements to illustrate your observations and enable us to understand the effects that you describe.

Preparers: it would be helpful if you could provide information about whether you changed your measurement basis for operating segment information on the application of IFRS 8 and, if so, what effect this has had on your ability to communicate information about operating risks and performance with investors and other users of your financial statements.

Question 4

How has the requirement to use internally-reported line items affected financial reporting?

Investors: please focus on how the reported line items that you use have changed. Please also comment on which line items are/would be most useful to you, and why, and whether you are receiving these.

Preparers: please provide information about any changes in reported line items that resulted from the application of IFRS 8.

Question 5

How have the disclosures required by IFRS 8 affected you in your role?

Investors: please provide examples from published operating segment information to illustrate your as-

assessment of the disclosures relating to operating segments. Do you now receive better information that helps you to understand the company's business? Please also comment on the specific disclosure requirements of IFRS 8 – for example, those relating to the identification and aggregation of operating segments; the types of goods and services attributed to reportable segments; and the reconciliations that are required. It would also be useful to indicate whether you regularly request other types of segment disclosures.

Preparers: please consider whether operating segment disclosures are more or less burdensome when based on information prepared in accordance with your own internal reporting requirements. If any requirements are burdensome, please provide details of those disclosures and explain why they are costly or time-consuming to prepare. Do you think that the information you present now about operating segments conveys better information to investors and shareholders? It would be useful to indicate whether you regularly report any segment information in addition to that required by IFRS 8.

Question 6

How were you affected by the implementation of IFRS 8?

Preparers: in answering this question please focus on whether you incurred significant unexpected costs, either as a one-time expense when implementing the standard or as a recurring cost at each reporting cycle. If you did incur unexpected costs, please explain what these were and in what way they were required to comply with IFRS 8. In addition, we would like to know what practical difficulties you encountered, if any, when applying IFRS 8. Did you find that IFRS 8 is clear about all aspects of the requirements, such as the identification of operating segments, aggregation of segments and the nature of the CODM? If IFRS 8 is not clear, please provide details of your experience.

Investors: please focus on whether the way in which you use financial reports has changed as a result of applying IFRS 8. Please explain to us what that effect was and the consequences of any changes to how you analyse data or predict results.